Supplemento ordinario alla "Gazzetta Ufficiale,, n. 5 dell'8 gennaio 1998 - Serie generale

GAZZETTA UFFICIALE

DELLA REPUBBLICA ITALIANA

PARTE PRIMA **Roma - Giovedì, 8 gennaio 1998** SI PUBBLICA TUTTI I GIORNI NON FESTIVI

DIREZIONE E REDAZIONE PRESSO IL MINISTERO DI GRAZIA E GIUSTIZIA - UFFICIO PUBBLICAZIONE LEGGI E DECRETI - VIA ARENULA 70 - 00100 ROMA
AMMINISTRAZIONE PRESSO L'ISTITUTO POLIGRAFICO E ZECCA DELLO STATO - LIBRERIA DELLO STATO - PIAZZA G. VERDI 10 - 00100 ROMA - CENTRALINO 85081

N. 5

MINISTERO DELLE FINANZE

CIRCOLARE 24 dicembre 1997, n. **328/E.**

Decreto legislativo 2 settembre 1997, n. 313. Modifiche alle disposizioni generali e ai regimi speciali I.V.A.

SOMMARIO

MINISTERO DELLE FINANZE

CIRCOLARI

MINISTERO DELLE FINANZE

CIRCOLARE 24 dicembre 1997, n. 328/E.

Decreto legislativo 2 settembre 1997, n. 313. Modifiche alle disposizioni generali e ai regimi speciali I.V.A.

Alle direzioni centrali del Dipartimento delle entrate

Alle direzioni regionali delle entrate

Agli uffici I.V.A.

Agli uffici delle entrate

All'ufficio del segretario generale

e, per conoscenza:

Al servizio centrale ispettori tributari

Al Dipartimento delle dogane e II.II. direzione centrale per i servizi doganali

Al comando generale della Guardia di finanza

Alla Presidenza del Consiglio dei Ministri

A tutti i Ministeri

Alla confederazione generale dell'industria italiana

All'associazione fra le società per azioni - ASSONIME

All'associazione bancaria italiana

All'associazione nazionale comuni d'Italia - ANCI

Alla confederazione italiana piccola e media industria - CONFAPI

Alla confederazione italiana del commercio - CONFCOMMERCIO

Alla confederazione generale italiana del traffico e dei trasporti

Alla confederazione generale dell'agricoltura italiana

Alla confederazione cooperative italiane

Alla lega delle cooperative

All'associazione nazionale costruttori edili - ANCE

Alla confederazione nazionale coltivatori diretti

Alla confederazione italiana agricoltori

All'associazione nazionale fra i produttori di alimenti zootecnici

Alla confederazione nazionale artigianato - C.N.A.

Alla confederazione generale artigianato - CONFARTIGIANATO

Alla federazione italiana pubblici esercizi - FIPE

Alla federazione italiana viaggi e turismo - FIAVET

Alla federazione italiana editori giornali - FIEG

Alla società italiana autori ed editori - SIAE

Al sindacato nazionale giornalai d'Italia - SINAGI

All'associazione italiana editori - AIE

All'associazione nazionale imprese assicuratrici

N.B. - Il decreto legislativo 2 novembre 1997, n. 313, recante «Norme in materia di imposta sul valore aggiunto», è stato pubblicato nel supplemento ordinario alla *Gazzetta Ufficiale* n. 219 del 19 settembre 1997.

Il testo del decreto-legge 29 settembre 1997, n. 328 (in *Gazzetta Ufficiale* - serie generale - n. 228 del 30 settembre 1997), coordinato con la legge di conversione 29 novembre 1997, n. 410, recante «Disposizioni tributarie urgenti», è stato pubblicato nella *Gazzetta Ufficiale* n. 279 del 29 novembre 1997.

Alla confederazione italiana esercenti attività commerciali - CONFESERCENTI

Alle camere di commercio, industria, artigianato e agricoltura

All'associazione generale italiana dello spettacolo - AGIS

All'associazione nazionale industrie cinematografiche e audiovisive - ANICA

INTRODUZIONE

Il decreto legislativo 2 settembre 1997, n. 313, (pubblicato nel supplemento ordinario n. 188/L alla Gazzetta Ufficiale n. 219 del 19 settembre 1997) ha dato attuazione alla delega conferita al Governo con l'articolo 3, comma 66, della legge 23 dicembre 1996, n. 662, concernente la revisione della soggettività passiva d'imposta, il riordino della disciplina delle detrazioni IVA e la revisione dei regimi speciali dell'agricoltura, dell'editoria, degli spettacoli, delle agenzie di viaggio e delle telecomunicazioni.

Al fine di realizzare la necessaria uniformità di indirizzo in ordine all'interpretazione delle nuove disposizioni che hanno apportato sostanziali modifiche al decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 e successive modificazioni, si forniscono qui di seguito le prime istruzioni, facendo riserva di ulteriori interventi chiarificatori che nella fase di prima applicazione delle nuove norme si rendessero necessari.

Con la presente circolare vengono altresì illustrate le modalità applicative di talune norme, in linea con quelle contenute in appositi provvedimenti regolamentari in corso di emanazione.

PARTE I

MODIFICHE ALLE DISPOSIZIONI GENERALI IVA

PREMESSA

Con il decreto legislativo 2 settembre 1997, n. 313, in attuazione della delega contenuta nell'articolo 3, comma 66, lettere a) e b), della legge 23 dicembre 1996, n. 662, il legislatore delegato ha perseguito obiettivi di adeguamento della normativa nazionale alle disposizioni comunitarie in materia di imposta sul valore aggiunto, contenute nella direttiva n. 77/388/CEE del 17 maggio 1997, e successive modificazioni.

Gli interventi modificativi hanno riguardato in particolare:

- la soggettività passiva di imposta, riconsiderata, in funzione antielusiva, al fine di escluderla in relazione a talune attività di mero godimento, non dirette alla produzione di beni o di servizi;
- la detrazione e le relative rettifiche, ridisciplinate con finalità di esclusione della detrazione per gli acquisti di beni e servizi destinati esclusivamente a finalità estranee all'esercizio dell'impresa, arte o professione o utilizzati esclusivamente per operazioni non soggette all'imposta.

Le citate innovazioni hanno riguardato, quindi, istituti fondamentali caratterizzanti la struttura stessa del tributo e si rende necessario impartire chiarimenti interpretativi agli Uffici, chiamati ad applicare la nuova normativa dal 1° gennaio 1998, data alla quale il decreto legislativo ricollega l'efficacia della nuova disciplina, salve alcune disposizioni per le quali, come si avrà modo di specificare nel corpo della presente circolare, sono previste decorrenze diverse.

CAPITOLO I

PRESUPPOSTI DEL TRIBUTO

1.1 - PRESUPPOSTI OGGETTIVI

1.1.1 - CONFERIMENTI

L'articolo 1, comma 1 del decreto legislativo n. 313 del 1997 in esame ha apportato alcune modifiche all'articolo 2, terzo comma del D.P.R. n. 633 del 1972, riformulando la lettera b) e sopprimendo le lettere e) ed h).

La nuova formulazione della citata lettera b) è intesa ad attrarre nel campo di applicazione del tributo, come previsto dalla VI Direttiva C.E.E. n. 77/388 del 17 maggio 1977, i conferimenti di singoli beni, non costituenti azienda o rami di azienda, intendendosi, questi ultimi, come complessi di beni e servizi collegati tra loro in modo da costituire un'autonoma organizzazione produttiva.

Ciò in quanto il conferimento configura un atto a titolo oneroso che comporta il trasferimento della proprietà a favore del soggetto conferitario.

Resta confermata l'esclusione dal tributo per i conferimenti e per le cessioni aventi ad oggetto aziende o rami di aziende.

E' appena il caso di rammentare che se i conferimenti hanno per oggetto denaro, gli stessi non vanno assoggettati all'imposta ai sensi dell'articolo 2 , terzo comma, lettera a) del D.P.R. n. 633 del 1972.

Inoltre, per il principio dell'alternatività tra l'imposta sul valore aggiunto e l'imposta di registro, stabilito dagli articoli 5 e 40 del D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, devono ritenersi non più applicabili le disposizioni di cui all'articolo 4 della tariffa, parte prima, allegata al predetto decreto, qualora i conferimenti abbiano ad oggetto singoli beni.

1.1.2 - CESSIONI DI BENI ACQUISTATI SENZA DIRITTO ALLA DETRAZIONE TOTALE DELL'IMPOSTA

Per effetto della soppressione della lettera h) del terzo comma dell'articolo 2, disposta dall'articolo 1, comma 1, lettera b) del D.Lgs. n. 313 del 1997, e della concomitante introduzione del n. 27-quinquies) all'articolo 10, le cessioni di beni il cui acquisto e caratterizzato dalla indetraibilità totale dell'imposta, ai sensi del previgente articolo 19, secondo comma, saranno esenti e non più escluse dal campo di applicazione dell'imposta. Al riguardo si precisa che anche i conferimenti di beni sono soggetti allo stesso trattamento previsto per le cessioni.

Attesa la finalità equitativa insita nel citato art. 10 n. 27-quinquies) si è ritenuto di estendere il trattamento di esenzione a tutte le cessioni di beni il cui acquisto non dà luogo a detrazione alcuna, in relazione alle norme di cui agli articoli 19, 19-bis 1 e 19-bis 2 del D.P.R. n. 633, come modificato dal D.Lgs. n. 313 del 1997. Non essendo richiamata anche l'indetraibilità derivante dall'opzione esercitata ai sensi dell'art. 36 bis del D.P.R. n. 633 del 1972, la cessione di detti beni non fruisce del temperamento introdotto dal citato n. 27-quinquies dell'art. 10.

1.2 - <u>PRESUPPOSTI SOGGETTIVI</u>

1.2.1 - INTEGRAZIONE DEL PRESUPPOSTO SOGGETTIVO

L'articolo 1, comma 2, lett. a), del decreto legislativo n. 313 del 1997 introduce una estensione della definizione di "esercizio d'impresa" di cui all'articolo 4, primo comma.

Ciò nella considerazione che la precedente formulazione non era tale da garantire l'attrazione ad imposta di particolari attività, che pur essendo organizzate in forma d'impresa, non rientrano in alcuna delle fattispecie

dell'articolo 2195 del codice civile e che, d'altra parte, sono estranee alla definizione di "esercizio di arti e professioni" di cui al successivo articolo 5.

1.2.2 - SOCIETA' DI MERO GODIMENTO

Il secondo, più rilevante, intervento, operato con la lettera b), dell'articolo 1, comma 2, del decreto legislativo n. 313 del 1997, introduce un temperamento della presunzione assoluta di cui all'articolo 4, secondo comma, del D.P.R. n.633 del 1972, secondo la quale si considerano in ogni caso commerciali, senza possibilità di prova contraria e, quindi, rilevanti ai fini dell'IVA, le cessioni di beni e le prestazioni di servizi poste in essere dalle società di ogni genere, comprese le società di fatto e dagli enti che abbiano per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali o agricole.

Vengono, infatti, considerate attività non commerciali e, quindi, non rilevanti agli effetti dell'IVA, il possesso e la gestione di unità immobiliari a destinazione abitativa, di unità da diporto, di aeromobili da turismo o di altri mezzi di trasporto ad uso privato, nonché di complessi sportivi o ricreativi compresi quelli destinati all'ormeggio, al ricovero e al servizio di unità da diporto, per le ipotesi in cui tali attività siano esercitate da parte di società o enti, la partecipazione ai quali consenta, gratuitamente o dietro un corrispettivo inferiore al valore normale, il godimento personale o familiare dei beni o degli impianti stessi, anche nei casi in cui tale godimento sia conseguito indirettamente attraverso la partecipazione ad associazioni, enti o altre organizzazioni

La cennata disposizione ha finalità antielusive perché volta ad impedire il recupero dell'IVA assolta sugli acquisti di beni e servizi da parte di società ed enti, non per l'espletamento di attività commerciali, ma ai fini di una gestione finalizzata al godimento gratuito o a condizioni di particolare favore, da parte dei propri soci o dei loro familiari.

Per quanto sopra, a partire dal 1° gennaio 1998, i soggetti nei cui confronti trovano applicazione le nuove disposizioni dell'articolo 4, quinto comma, cessano di rivestire la qualità di soggetto d'imposta, tranne che svolgano anche attività commerciali o agricole, nel qual caso divengono assoggettati parziali.

In entrambi i casi si realizza in tutto o in parte l'ipotesi di autoconsumo ai sensi dell'articolo 2, secondo comma n. 5, del D.P.R. n. 633 del 1972, sotto la specie della cessazione dell'attività.

In tali casi l'assoggettamento ad imposta va attuato mediante inclusione delle operazioni di autoconsumo nella dichiarazione annuale secondo la regola prevista dall'articolo 35 quarto comma del D.P.R. n. 633 del 1972.

Naturalmente si fa luogo ad autoconsumo esente, ai sensi dell'articolo 10, n. 27-quinquies), se si tratta di beni per il cui acquisto non sia stata eseguita, neppure in parte, la detrazione dell'imposta, ovvero di beni per la cui cessione si rendono comunque applicabili norme di esenzione, come, ad esempio, le cessioni di immobili a destinazione abitativa di cui all'articolo 10, n. 8 bis).

In relazione alla nuova ipotesi di esclusione dall'ambito soggettivo, ai fini dell'IVA, e il caso di sottolineare che, con la nuova disciplina, le società di qualunque tipo e gli enti che svolgono esclusivamente tali attività, divengono estranee al campo di applicazione dell'IVA e, quindi, devono provvedere ad eseguire gli adempimenti relativi alla cessazione dell'attività disciplinati dall'articolo 35 del D.P.R. n. 633 del 1972.

Per contro, una società che svolge anche altre attività, qualificabili come commerciali o agricole ai sensi dell'articolo 4 del D.P.R. n.633 del 1972, limitatamente a tali attività continua ad essere soggetta agli obblighi IVA ed ha diritto di esercitare la detrazione solo relativamente agli acquisti di beni e servizi utilizzati nell'attività commerciale o agricola secondo le disposizioni degli articoli

19 e seguenti del D.P.R. n.633 del 1972, come sostituiti dall'articolo 2 del D. Lgs. n.313 del 1997.

1.2.3 - ATTIVITA' FINANZIARIE

Il terzo intervento, recato dalla lettera b), dell'articolo 1, comma 2, del decreto legislativo n.313 del 1997, apporta un altro temperamento alla presunzione assoluta stabilita dall'articolo 4, secondo comma del D.P.R. n. 633 del 1972, per le operazioni svolte da società. Viene così a perdere rilevanza, ai fini dell'IVA, l'attività consistente nel "possesso, non strumentale nè accessorio ad altre attività esercitate, di partecipazioni o quote sociali, di obbligazioni o titoli similari, costituenti immobilizzazioni, al fine di percepire dividendi, interessi o altri frutti, senza strutture dirette ad esercitare attività finanziaria, ovvero attività di indirizzo, di coordinamento o altri interventi nella gestione delle società partecipate". Si precisa che la disposizione con la locuzione "titoli similari", intende riferirsi a quelli similari alle obbligazioni previsti dall'art. 41, ultimo comma, del Testo Unico delle imposte sui redditi.

La disposizione concerne le attività svolte da soggetti per i quali ricorrano congiuntamente le seguenti due condizioni:

1) l'assenza di una struttura diretta ad esercitare attività finanziaria;
2) l'assenza di un'organizzazione rivolta a realizzare una attività di gestione delle società partecipate.

La norma, tiene conto della sentenza della Corte di Giustizia della Comunità Europea, del 20 giugno 1991, relativa alla causa C-60/90, con la quale si esclude che possa ritenersi rilevante ai fini dell'IVA l'attività svolta al solo fine di costituire un centro di imputazione di utili, dividendi, interessi e altri frutti provenienti da altre società collegate o controllate, senza svolgere alcuna attività operativa nè di tipo gestionale, nè di tipo finanziario. Un soggetto che svolga tale attività è del tutto estraneo al campo di applicazione dell'imposta.

Verificandosi le anzidette condizioni, le società in esame, con l'entrata in vigore delle nuove disposizioni, cessano, in tutto o in parte, di essere soggetti d'imposta, con il conseguente obbligo di porre in essere gli stessi adempimenti, ivi compresa la tassazione dei beni a titolo di autoconsumo indicati nel paragrafo precedente.

CAPITOLO II

EFFETTUAZIONE DELLE OPERAZIONI ED ESIGIBILITA' DELL'IMPOSTA

2.1- ESIGIBILITA' DELL'IMPOSTA

L'articolo 1, comma 3, del D.Lgs n.313 del 1997, ha sostituito il quinto comma dell'articolo 6 del D.P.R. n. 633 del 1972. Tale comma, nella sua nuova formulazione, introduce nella normativa IVA la nozione di "esigibilità dell'imposta", intesa come diritto dell'erario a percepire il tributo a partire da un determinato momento.

Il nuovo quinto comma dell'articolo 6 del D.P.R. n.633 del 1972 fa coincidere, di regola, l'esigibilità dell'imposta con gli eventi individuati dai primi quattro commi del medesimo articolo 6 (consegna, spedizione, fatturazione, pagamento, ecc.), al cui verificarsi le varie operazioni si considerano effettuate.

Il momento in cui si verifica l'esigibilità dell'imposta riveste particolare importanza nella struttura dell'IVA, poiché nel nuovo assetto normativo esso non solo viene utilizzato ai fini dell'imputazione delle varie operazioni poste in essere dal contribuente ai rispettivi periodi di liquidazione dell'imposta, ma viene altresì assunto come momento in cui sorge, correlativamente, per la medesima imposta, il diritto alla detrazione in capo all'acquirente dei beni e al committente dei servizi.

Ed infatti, come si vedrà più avanti, da un lato, nell'articolo 19, comma 1, viene previsto che il diritto alla detrazione sorge nel momento in cui l'imposta diviene esigibile e, dall'altro, nell'articolo 27, è stabilito, con una modifica di cui si darà conto in prosieguo, che ai fini della determinazione del debito d'imposta mensile, il contribuente deve, entro il giorno 15 di ciascun mese, porre a

raffronto l'ammontare dell'imposta divenuta esigibile nel mese precedente e quello dell'imposta per la quale, nello stesso mese, è sorto e viene esercitato il correlativo diritto alla detrazione ai sensi dell'articolo 19.

Il momento di esigibilità dell'imposta assume rilevanza, ovviamente, anche per quanto concerne gli acquisti intracomunitari e le importazioni, per i quali, tuttavia, le disposizioni del citato articolo 6 non forniscono a tale riguardo dirette indicazioni; per essi occorre, quindi, riferirsi alle specifiche norme che disciplinano tali operazioni.

Per gli acquisti intracomunitari, in base agli articoli 47 e seguenti del decreto legge 30 agosto 1993, n. 331, convertito dalla legge 29 ottobre 1993, n. 427, il momento di esigibilità dell'imposta deve ricomprendersi nel mese in cui la fattura perviene all'assoggettato e, nel caso in cui la fattura stessa non gli pervenga , nel mese in cui viene emesso il documento di cui all'articolo 46, comma 5, del medesimo decreto-legge n. 331.

Per quanto riguarda le importazioni, il momento di esigibilità dell'imposta va individuato in quello in cui gli Uffici doganali, in relazione alle diverse tipologie di operazioni, hanno diritto a richiedere il pagamento dell'imposta.

Va, infine, evidenziato che per effetto delle disposizioni di cui al secondo periodo del quinto comma dell'articolo 6, la coincidenza del momento di esigibilità dell'imposta con quello di effettuazione delle operazioni subisce due eccezioni riguardanti le cessioni fatte allo Stato, ad enti pubblici territoriali, ecc. e le cessioni di beni ammesse alla fatturazione mensile differita.

2.2 - OPERAZIONI EFFETTUATE NEI CONFRONTI DELLO STATO E DEGLI ALTRI SOGGETTI INDICATI NEL QUINTO COMMA DELL'ARTICOLO 6 DEL D.P.R. N. 633 DEL 1972

Il quinto comma dell'articolo 6 del D.P.R. n. 633 del 1972, stabiliva, com'è noto, - nella sua previgente formulazione- che le cessioni di beni e le prestazioni di servizi poste in essere nei confronti dello Stato, degli enti pubblici territoriali, ecc., si consideravano in ogni caso "effettuate" all'atto del

pagamento del corrispettivo e non, come previsto in linea generale, al momento della consegna o spedizione dei beni, dell'emissione della fattura, della stipulazione del contratto e così via.

Scopo di tale rinvio era quello di evitare al cedente o prestatore di dover anticipare l'imposta per operazioni il cui pagamento del corrispettivo e dell'imposta per rivalsa avviene normalmente con notevole ritardo; al rinvio del versamento dell'imposta si accompagnava, ovviamente, il rinvio della detrazione, giacchè l'acquirente poteva avvalersene solo nel momento in cui provvedeva a corrispondere quanto dovuto al suo fornitore.

Ma il differimento del momento di effettuazione delle operazioni provocava anche taluni inconvenienti, imponendo agli operatori economici, da un lato, di dover procedere ad una duplice annotazione delle fatture di vendita e di acquisto (nel registro delle fatture in sospeso e nel registro IVA definitivo) e, dall'altro, di dover emettere note di variazione in caso di mutamento dell'aliquota nel periodo intercorrente tra la data di emissione della fattura e quella del pagamento del corrispettivo.

Con l'introduzione del concetto di esigibilità dell'imposta disposto dal D.Lgs. n. 313 del 1997, e stato possibile cambiare in modo sostanziale la disciplina delle operazioni poste in essere nei confronti dello Stato e degli altri soggetti indicati al quinto comma del ripetuto articolo 6.

Con le nuove norme, infatti, non viene più differito, per le operazioni in questione, il momento della loro effettuazione - che viene quindi, ad essere ancorato al verificarsi degli eventi all'uopo previsti in via generale - ma viene rinviato all'atto del pagamento del corrispettivo soltanto il momento in cui l'imposta diviene esigibile.

Dal fatto che resta fermo il momento di effettuazione dell'operazione, si ha un duplice effetto nel senso che:

a) la fattura emessa dal cedente o prestatore è fattura definitiva;

b) l'aliquota IVA applicata all'operazione e anch'essa definitiva, non più suscettibile di variazione, in caso di successive modifiche legislative.

Quest'ultimo effetto ha reso possibile l'abrogazione, a decorrere dal 1° gennaio 1998, del quarto comma dell'articolo 16 del DPR n. 633 del 1972.

2.2.1 - ADEMPIMENTI DEL CEDENTE O PRESTATORE

Poiché con le nuove norme, al verificarsi di uno degli eventi previsti dai primi quattro commi dell'articolo 6, l'operazione si considera in ogni caso effettuata, il cedente o prestatore è tenuto a tutti gli adempimenti di legge, salvo quanto connesso con il rinvio dell'esigibilità dell'imposta.

Egli è, quindi, obbligato ad emettere subito la fattura di cui all'articolo 21 del DPR N. 633 del 1972 e ad annotarla nel registro di cui all'articolo 23, entro i 15 giorni successivi alla sua emissione.

L'operazione concorrerà a formare il volume d'affari e, sussistendone i presupposti, entrerà nel calcolo del prorata; per quanto attiene alla liquidazione periodica dell'imposta, l'operazione va computata, come gia precisato, nel periodo nel corso del quale è incassato il corrispettivo.

Ciò pone in luce che, a partire dal 1° gennaio 1998, non e più obbligatorio istituire il cosiddetto registro delle fatture in sospeso e porre in essere la complessa procedura che vi si ricollega.

Tali fatture vanno, infatti, annotate in via definitiva nei registri IVA, salvo operare le evidenziazioni necessarie - con appositi codici, distinte colonne o altre idonee rilevazioni contabili - ai fini del rinvio dell'obbligo del pagamento dell'imposta.

Naturalmente, non e impedito ai soggetti interessati, ove lo ritengano vantaggioso, di procedere alla gestione delle fatture di che trattasi mediante la tenuta di appositi registri sezionali, vidimati ai sensi dell'articolo 39 del DPR n. 633 del 1972. A tale proposito, in relazione alla tenuta del registro riepilogativo, si precisa che trattasi di una facoltà e non di un obbligo, potendosi eseguire le relative annotazioni contabili in qualsiasi registro IVA tenuto dal contribuente.

2.2.2 - ADEMPIMENTI DEL CESSIONARIO O COMMITTENTE

Le modifiche apportate al quinto comma dell'articolo 6 si ripercuotono marginalmente sui soggetti cessionari o committenti, poiché essi, da un lato, come per il passato, possono operare la detrazione dell'imposta se e nella misura in cui il corrispettivo è stato pagato, dall'altro, non sono più obbligati all'adozione del registro delle fatture in sospeso. Ciò in quanto gli stessi sono tenuti ad annotare le fatture nei normali registri IVA degli acquisti, sui quali esse dovranno essere distintamente indicate rispetto a quelle ordinarie, appunto perché la detrazione della relativa imposta è subordinata al pagamento del corrispettivo.

E' da tener presente, in proposito, che ai sensi dell'articolo 25, primo comma, le fatture di acquisto devono essere registrate entro il 31 dicembre dell'anno al quale si riferisce la dichiarazione in cui viene esercitato il diritto di detrazione della relativa imposta.

Nulla vieta, analogamente a quanto precisato per i fornitori dei suddetti soggetti, che per la gestione delle fatture ad esigibilità differita vengano tenuti specifici registri sezionali ai sensi dell'articolo 39 del DPR 633 del 1972.

In relazione a quanto sopra, deve ritenersi superato, in quanto divenuto incompatibile con le nuove disposizioni, il disposto dell'articolo 23, quinto comma, concernente l'istituzione del registro delle fatture in sospeso.

2.2.3 - FACOLTA' DI NON AVVALERSI DEL RINVIO DELL'ESIGIBILITA' DELL'IMPOSTA

Ai soggetti che effettuano le cessioni di beni e le prestazioni di servizi di cui al paragrafo 2.2, è concessa la facoltà di non avvalersi del rinvio dell'esigibilità dell'imposta e di trattare, quindi, le operazioni stesse alla stregua di quelle ordinarie.

Quando ciò si verifica, è indispensabile che il soggetto che emette la fattura manifesti tale sua volontà apponendo sulla fattura l'annotazione "IVA ad

esigibilità immediata", al fine di consentire all'acquirente o committente di operare subito la detrazione dell'imposta.

Ad evitare incertezze tra le parti si rende necessario che sulle fatture in questione venga comunque apposta una delle due seguenti annotazioni: "IVA ad esigibilità immediata" ovvero "IVA ad esigibilità differita".

Resta inteso, in ogni caso, che se sulle fatture relative alle operazioni di che trattasi non risulta apposta alcuna indicazione al riguardo, il destinatario non può operare alcuna detrazione finché non abbia provveduto al pagamento del corrispettivo.

2.2.4 - FATTURE NON PAGATE AL 31 DICEMBRE 1997

Per quanto concerne le fatture che risultano in sospeso alla data del 31 dicembre 1997 - perché non pagate o, comunque non registrate in via definitiva con pagamento dell'imposta, ai sensi dell'articolo 1, comma 5, del D.L. 29 settembre 1997, n. 328, convertito dalla legge 29 novembre 1997, n. 410 - esse rimarranno fino all'esaurimento sottoposte al regime previgente, recante differimento dell'effettuazione delle operazioni all'atto del pagamento del corrispettivo.

Pertanto, le operazioni relative a dette fatture si considereranno effettuate al momento del pagamento del corrispettivo, e quindi, al verificarsi di tale evento, le parti contraenti, per quanto di rispettiva competenza, dovranno eseguire gli adempimenti relativi alla registrazione definitiva delle fatture, al pagamento dell'imposta, e, ove spettante, procedere alla detrazione del tributo, sulla base delle nuove disposizioni.

Occorre soggiungere che, stante il differimento della loro effettuazione, le operazioni in questione dovranno soggiacere all'aliquota d'imposta vigente al momento del pagamento del corrispettivo, ragion per cui dovrà farsi luogo all'emissione di note di variazione qualora in sede di emissione della fattura sia stata computata un'aliquota diversa.

2.3 - FATTURAZIONE DIFFERITA

Trattasi del differimento dell'obbligo della fatturazione disciplinato dall'articolo 21, quarto comma, del D.P.R. n. 633 del 1972, concernente l'ipotesi di consegna o spedizione della merce accompagnata da un documento idoneo ad identificare i soggetti tra i quali è effettuata l'operazione.

Per tali cessioni, la richiamata norma del quinto comma dell'articolo 6 più volte citato, stabilisce che l'imposta diviene esigibile nel mese successivo a quello della loro effettuazione, il che e volto a consentire ai contribuenti interessati di differire di un mese il pagamento dell'imposta, rispetto alla regola generale.

Occorre, tuttavia, prendere atto che una norma successiva al D.Lgs. n. 313 del 1997 e, cioè, l'articolo 3 del D.L. 29 settembre 1997, n. 328, convertito dalla legge 29 novembre 1997, n. 410, ha introdotto, con effetto dal 1° ottobre 1997, un criterio restrittivo in virtù del quale le operazioni in questione, ai fini della liquidazione del tributo, devono essere computate nel mese in cui esse sono state effettuate e non nel mese successivo.

Ora, considerata l'evidente incompatibilità delle due norme e in attesa della necessaria modifica legislativa di coordinamento che sopprima l'ultimo periodo del quinto comma dell'articolo 6, si deve ritenere nel frattempo applicabile il criterio recato dall'articolo 3 del richiamato D.L. n. 328, del 1997, con la conseguenza che l'imposta afferente le operazioni per le quali e consentita la fatturazione differita va computata nella liquidazione relativa al periodo in cui avviene la consegna o spedizione dei beni.

Da quanto sopra emerge che, con l'applicazione delle disposizioni del D.Lgs. n. 313 del 1997, a partire dal 1° gennaio 1998, non interverranno mutamenti nella disciplina della fatturazione differita già applicata dal 1° ottobre 1997.

CAPITOLO III

LA NUOVA DISCIPLINA DELLE DETRAZIONI

Premessa

Il decreto legislativo 2 settembre 1997, n.313, apporta profonde modifiche all'istituto delle detrazioni anche al fine di armonizzare la legge nazionale alla normativa comunitaria di riferimento ed, in particolare, agli articoli 17 e seguenti della VI direttiva CEE, n.77/388, del 17 maggio 1977 e successive modificazioni.

In tale contesto gli articoli 19 e 19-bis, integralmente riformulati, disciplinano il diritto alla detrazione ed i criteri che presiedono al calcolo della percentuale di detrazione (cosiddetto prorata).

Sono stati introdotti i nuovi articoli 19 bis1 e 19-bis2, recanti le regole in tema di esclusione o riduzione della detrazione per alcuni beni e servizi e quelle per la rettifica della detrazione. La particolare numerazione che contraddistingue tali articoli deriva da esigenze di tecnica legislativa, stante la necessità di mantenere ferma la numerazione dell'articolo 19 ter e dei successivi.

Sono altresì disciplinati i casi nei quali la detrazione inizialmente operata va rettificata a favore del contribuente o del fisco al fine di adeguarla alla misura definitivamente spettante secondo l'effettiva utilizzazione dei beni e dei servizi.

Con il nuovo impianto normativo, l'istituto della detrazione viene ad essere razionalizzato, poiché ne risulta più compiutamente disciplinato l'aspetto sostanziale in relazione alle condizioni che determinano la nascita del relativo diritto, mentre, dal punto di vista procedurale, vengono meglio stabiliti le modalità ed i termini che regolano l'esercizio del diritto stesso.

3.1- SPETTANZA DEL DIRITTO ALLA DETRAZIONE DELL'IMPOSTA

Il diritto alla detrazione è disciplinato nei suoi caratteri essenziali dall'art. 19 del D.P.R. n. 633 del 1972, come riformulato dall'art. 2 del decreto legislativo n. 313 del 1997.

E' da porre subito in evidenza che con le nuove disposizioni il diritto alla detrazione dell'imposta viene collegato più strettamente di quanto non si verificasse con la normativa previgente, alla natura delle operazioni nelle quali vengono impiegati i beni ed i servizi acquistati o importati dal contribuente.

E' infatti stabilito dalle norme introdotte dal decreto legislativo in esame che, in sostanza, la detrazione compete unicamente per l'imposta relativa a beni e servizi utilizzati per realizzare operazioni imponibili.

Invero, con il comma 1 del nuovo articolo 19- invariato rispetto alla formulazione precedente - viene riconosciuto a favore del contribuente un diritto di detrazione generalizzato per tutti i beni ed i servizi acquistati nell'esercizio di impresa, arte o professione, ma tale diritto viene poi ridimensionato dalle disposizioni dettate dal comma 2 del medesimo articolo 19, laddove è stabilito che il diritto alla detrazione dell'imposta non compete relativamente ai beni ed ai servizi che vengono utilizzati per realizzare operazioni esenti o comunque non soggette ad imposta o escluse dal suo campo di applicazione.

Circa l'individuazione delle operazioni esenti, non sussiste in proposito alcuna incertezza, essendo esse definite tali dalla legge, in particolare dall'art. 10 del D.P.R. n. 633 del 1972, e successive modificazioni; quanto, invece, alle operazioni escluse dal campo di applicazione del tributo, è da precisare che rientrano in tale ampia locuzione sia quelle indicate da specifiche disposizioni di legge (vedi, ad esempio, gli articoli 2, terzo comma e 3, quarto comma del medesimo D.P.R. n. 633 del 1972) sia quelle che non sono ricomprese nel campo IVA per mancanza di uno o più dei requisiti richiesti dal tributo ai fini

dell'imponibilità e che, quindi, non sono espressamente menzionate nel testo normativo.

Come peraltro rilevato nella relazione governativa al decreto legislativo, e da tenere presente che l'anzidetto diniego della detrazione dell'imposta pur concernendo i beni ed i servizi impiegati in operazioni non soggette ad IVA, non s'intende esteso a quelli indirettamente e funzionalmente ricollegabili ad altre operazioni imponibili o ad esse assimilate dalla legge ai fini della detrazione.

Si ritiene utile in proposito riportare, a titolo esemplificativo, alcune fattispecie di operazioni indicate nella richiamata relazione governativa a fronte delle quali va riconosciuto il diritto alla detrazione dell'imposta quali "le consulenze tese ad attuare una riorganizzazione dell'assetto societario, o a pervenire ad una transazione, ad ottenere un risarcimento danni afferenti beni o attività dell'impresa, come pure per la concessione di beni in comodato a clienti, sempreché naturalmente s'inquadri nell'ordinaria attività dell'impresa volta a porre in essere operazioni che danno diritto a detrazione".

Importanti precisazioni debbono essere altresì fornite in merito al requisito dell'utilizzazione dei beni e dei servizi in operazioni soggette ad imposta che deve sussistere ai fini della spettanza del diritto alla detrazione.

E' da chiarire in proposito che, poichè il diritto alla detrazione sorge e continua ad essere esercitato come per il passato, fin dal momento dell'acquisizione dei beni e dei servizi, anche ammortizzabili (detrazione immediata), il contribuente non deve attendere l'effettiva utilizzazione dei beni e dei servizi nella propria attività per stabilire se gli competa e possa o meno esercitare tale diritto, essendo a tal fine sufficiente che i beni ed i servizi siano "afferenti", cioe destinati ad essere utilizzati in operazioni che danno o non danno diritto a detrazione.

Naturalmente, deve trattarsi di una destinazione avvalorata oggettivamente dalla natura dei beni e dei servizi acquisiti rispetto all'attività concretamente esercitata dal contribuente.

Ciò in quanto se da tale valutazione prospettica scaturisce che i beni ed i servizi medesimi sono normalmente destinati ad essere impiegati in operazioni non soggette all'imposta, il contribuente deve astenersi dall'operare la detrazione dell'imposta inerente ai predetti acquisti.

L'adozione del criterio della detrazione sin dal momento dell'acquisto dei beni e dei servizi, senza cioè attendere la loro utilizzazione, porta con sè, come si vedrà esaminando le norme dettate dal successivo articolo 19-bis 2, che se i beni ed i servizi medesimi verranno poi impiegati per realizzare operazioni che conferiscono il diritto a detrarre un importo maggiore o minore d'imposta rispetto a quello detratto inizialmente, il contribuente procederà alle necessarie rettifiche a proprio favore o in favore dell'erario.

3.1.1. OPERAZIONI CONSIDERATE IMPONIBILI AI FINI DELLA DETRAZIONE

Come si e detto al paragrafo precedente, le disposizioni dettate dal comma 2 del nuovo articolo 19, stabiliscono che la detrazione dell'imposta non compete relativamente ai beni ed ai servizi destinati ad essere utilizzati in operazioni esenti o escluse dall'imposta.

A tale regola fa eccezione una vasta gamma di operazioni per le quali il comma 3 del medesimo articolo 19 riconosce il diritto alla detrazione, anche se le medesime non sono soggette ad imposta.

L'ammissione di tali operazioni al diritto alla detrazione è conforme a quanto in proposito stabilito dall'art. 17, paragrafo 3, della VI direttiva comunitaria.

Trattasi in gran parte di operazioni alle quali è stata sempre accordata un'integrale detassazione ai fini delle imposte sulla cifra d'affari, che viene realizzata nel sistema dell'IVA mediante la loro esclusione dalla tassazione e il

concomitante riconoscimento del diritto alla detrazione del tributo afferente i beni ed i servizi impiegati per la loro realizzazione.

Rientrano in tali categorie di operazioni, per citare le più importanti:

a) le cessioni all'esportazione, i servizi internazionali o connessi a scambi internazionali, le cessioni intracomunitarie, le cessioni di navi ed aeromobili ecc.;

b) alcune fattispecie di operazioni che partecipano a regimi impositivi del tipo monofase, per le quali l'imposta sul prezzo di vendita al pubblico è dovuta alla prima immissione dei beni al consumo (editoria, sali, tabacchi, fiammiferi, documenti di viaggio, ecc.);

c) cessioni di materiali di recupero e dei semilavorati non ferrosi, ecc, la cui non imponibilità in una data fase è dettata da motivi di cautela fiscale;

d) le cessioni di oro in lingotti, pani, verghe, ecc;

e) alcune cessioni indicate all'art. 2, terzo comma del DPR n. 633 del 1972 (cessioni di denaro, di campioni gratuiti, operazioni di fusione, trasformazione e scissione di società, ecc).

Come si è precisato le operazioni anzidette sono assimilate, ai fini della detrazione, alle operazioni imponibili, con la conseguenza che i soggetti che effettuano soltanto tali operazioni ed altre interamente soggette a tassazione, non subiscono alcuna limitazione al loro diritto alla detrazione dell'imposta salvo le cause di indetraibilità oggettiva.

Ai fini delle detrazioni si considerano altresì imponibili le operazioni effettuate nell'ambito dei depositi non doganali di cui all'art. 50-bis del decreto-legge n. 331 del 1993, convertito nella legge n. 427 del 1993, poichè, anche in mancanza di una espressa previsione normativa, le stesse ricadono nella disciplina generale della non imponibilità prevista per le operazioni extraterritoriali.

3.2 BENI E SERVIZI UTILIZZATI PROMISCUAMENTE IN OPERAZIONI IMPONIBILI ED IN OPERAZIONI ESCLUSE

Per i beni ed i servizi utilizzati esclusivamente per realizzare operazioni fuori campo IVA non compete, come e gia stato detto, alcuna detrazione d'imposta per effetto di quanto stabilito dalle disposizioni introdotte dall'art. 19, comma 2 del decreto legislativo n. 313 del 1997.

E' da stabilire, quindi, ai fini delle detrazioni, il trattamento applicabile agli acquisti di beni e servizi utilizzati promiscuamente e cioe impiegati per realizzare sia operazioni imponibili sia operazioni escluse dal campo IVA.

Com'è agevole desumere, per tali beni e servizi spetta una detrazione parziale, rapportata all'entità del loro impiego nelle operazioni soggette ad imposta, come, infatti, viene stabilito nel comma 4 del riformulato art. 19.

Ai fini della ripartizione dell'imposta tra la quota detraibile e quella indetraibile, la predetta norma non detta alcuna regola specifica, demandando al contribuente la scelta del criterio piu appropriato alle diverse e variegate situazioni che possono verificarsi. Al contribuente viene imposto soltanto, per l'eventuale controllo da parte degli organi competenti, che i criteri adottati siano oggettivi e coerenti con la natura dei beni e dei servizi acquistati.

A titolo di esempio può affermarsi che ai fini della ripartizione delle spese di riscaldamento di un fabbricato utilizzato sia per l'attività imponibile sia per un'attività esclusa, un criterio oggettivo e coerente può essere costituito dalla cubatura dei rispettivi locali.

La medesima norma dettata dal comma 4 stabilisce che ove si tratti di beni e servizi utilizzati promiscuamente in operazioni soggette ad imposta e per fini privati o comunque estranei all'esercizio dell'attività, la quota d'imposta indetraibile e, conseguentemente quella detraibile, vanno determinate con i medesimi criteri innanzi illustrati.

Va da ultimo rilevato che, sebbene la disposizione in commento faccia testualmente riferimento ai beni e ai servizi "utilizzati", la regola sopra enunciata troverà ovviamente applicazione già in sede di acquisto dei beni e dei servizi senza attendere l'effettiva utilizzazione degli stessi.

In altri termini, come affermato in via generale, il contribuente dovrà effettuare una valutazione prospettica, in sede di acquisto, del futuro impiego dei beni e dei servizi, al fine di determinare in quale misura l'impiego stesso si collegherà ad operazioni soggette al tributo (o ad esse assimilate ai fini della detrazione) e in quale misura, invece, in operazioni escluse dal campo di applicazione dell'imposta, in modo da calcolare in definitiva, la quota d'imposta detraibile.

3.3 ESERCIZIO DI ATTIVITA' IMPONIBILI E DI ATTIVITA' ESENTI

Il comma 5 del nuovo articolo 19 stabilisce che se un contribuente svolge sia un'attività che dà luogo ad operazioni soggette ad IVA o a queste assimilate sia un'attività che dà luogo ad operazioni esenti da imposta, lo stesso deve operare la detrazione in base ad una percentuale (prorata), determinata con i criteri dettati dal successivo art. 19-bis, da applicare a tutta l'imposta a monte e non soltanto a quella relativa a beni e servizi ad uso promiscuo.

Ciò sta a significare che i soggetti che si trovano nell'anzidetta situazione, che svolgono, cioe, attività imponibile ed attività esente, non devono procedere ad alcuna distinzione degli acquisti dei beni e dei servizi, a seconda della loro destinazione in operazioni imponibili o in operazioni esenti, poichè l'imposta detraibile è determinata applicando il prorata a tutta l'imposta assolta sugli acquisti.

Sotto tale profilo, puo affermarsi che le norme introdotte dal decreto legislativo n. 313 del 1997, ricalcano quelle in proposito dettate dal terzo comma del previgente art. 19 del DPR n. 633 del 1972.

Resta invariato il criterio in base al quale i soggetti di che trattasi devono operare la detrazione nel corso dell'anno, e, cioe, mediante la provvisoria applicazione della percentuale dell'anno precedente, salvo, poi, operare il conguaglio in sede di dichiarazione annuale, una volta acquisiti i dati consuntivi.

Una innovazione molto importante è stata, invece, introdotta dalle nuove disposizioni, relativamente alla individuazione delle cosiddette imprese "miste" obbligate ad operare le detrazioni mediante l'applicazione del prorata.

Accogliendo in proposito una specifica proposta della Commissione parlamentare, la norma in esame, anzichè fare riferimento, com'era in passato, alle operazioni che danno diritto a detrazione e alle operazioni esenti, utilizza ora, ai predetti fini, l'espressione attività che danno luogo ad operazioni che conferiscono il diritto alla detrazione ed attività esenti.

Ciò sta a significare - secondo quanto evidenziato dalla predetta Commissione e nella relazione al decreto legislativo - che l'occasionale effettuazione di operazioni esenti da parte di un contribuente che svolge essenzialmente un'attività soggetta ad IVA (come pure l'occasionale effettuazione di operazioni imponibili, da parte di un soggetto che svolge essenzialmente un'attività esente) non dà luogo all'applicazione del prorata.

In tali casi torna, naturalmente, applicabile, ai fini della determinazione dell'imposta detraibile, il criterio generale dell'utilizzazione specifica dei beni e dei servizi, con indetraibilità dell'imposta afferente i beni ed i servizi impiegati nelle operazioni esenti.

Si reputa, tuttavia, opportuno precisare che la regola del prorata è comunque applicabile qualora il soggetto ponga in essere sistematicamente, nell'ambito di una stessa attività, sia operazioni imponibili sia operazioni esenti, come, ad esempio, si verifica nei confronti di una casa di cura, la quale effettui sia prestazioni esenti in regime di convenzione sia prestazioni imponibili.

E' infine, da rilevare che se i soggetti che detraggono l'imposta in base a prorata, effettuano anche operazioni escluse, i medesimi devono prima sottrarre, dall'imposta relativa agli acquisti, afferente i beni e i servizi utilizzati nelle predette operazioni escluse e, poi, sul restante importo, procedere all'applicazione della percentuale di detrazione.

3.3.1- CALCOLO DEL PRORATA

In presenza di attività imponibili e di attività esenti la detrazione non è disciplinata in base all'utilizzo dei beni e dei servizi acquistati, essendo invece prevista una percentuale forfettaria di detrazione che, come già precisato, è applicata a tutti gli acquisti e non soltanto a quelli utilizzati promiscuamente.

Va innanzitutto rilevato che la nuova formulazione normativa nel recepire il contenuto dell'articolo 19 della VI direttiva comunitaria prevede, ai fini del prorata, la determinazione della percentuale di detraibilità in luogo della percentuale di indetraibilità stabilita dalla previgente disciplina.

Le modalità di calcolo per la determinazione di detta percentuale sono dettate dall'articolo 19-bis, come riformulato dal D.Lgs. n. 313 del 1997. La nuova disposizione stabilisce che la percentuale di detraibilità (PD) è data dal rapporto tra l'ammontare delle operazioni che danno diritto a detrazione, effettuate nell'anno (comprendenti sia le operazioni imponibili (OI) che le operazioni non soggette ma assimilate ad operazioni imponibili ai fini delle detrazioni (OA), elencate nell'articolo 19, comma 3, del D.P.R. n. 633 del 1972 come modificato dal D.Lgs. n. 313 del 1997), e lo stesso ammontare aumentato delle operazioni esenti (OE) effettuate nell'anno medesimo.

Schematizzando tale assunto ai fini della determinazione della percentuale di detraibilità si dovrà impostare il seguente rapporto:

$$PD = \frac{OI + OA}{OI + OA + OE}$$

Ai fini del calcolo della percentuale di detrazione, il comma 2 dell'articolo 19-bis, riproducendo, sostanzialmente, il quarto comma del previgente articolo 19, individua talune operazioni che non influenzano il rapporto sopra evidenziato.

In particolare, sono escluse dal menzionato rapporto:

a) le cessioni di beni materiali e immateriali ammortizzabili;

b) i passaggi di beni all'interno della stessa impresa ai sensi dell'articolo 36, ultimo comma;

c) le operazioni esenti indicate ai numeri da 1 a 9 dell'articolo 10, quando non formano oggetto dell'attività propria del soggetto passivo o sono accessorie ad operazioni imponibili.

Con riferimento alle operazioni di cui alla precedente lettera c) e comunque espressamente sancita la indetraibilità dell'imposta per i beni ed i servizi utilizzati esclusivamente per la loro effettuazione, e ciò coerentemente con il principio di carattere generale, affermato nel comma 2 del nuovo articolo 19, che prevede la indetraibilità dell'imposta per i beni e servizi utilizzati in operazioni esenti.

La nuova previsione normativa esclude altresì dal menzionato rapporto:

- le operazioni non rientranti nel campo di applicazione dell'IVA di cui all'articolo 2, terzo comma, lettere a), b), d) ed f) (cessioni di denaro, conferimenti d'azienda o di rami aziendali, cessioni di campioni gratuiti di modico valore, passaggi di beni in dipendenza di fusioni, scissioni, ecc.) le quali, giusta la sentenza della Corte di Giustizia U.E. 22 giugno 1993, relativa alla causa C-333/91, non devono interferire nella determinazione della percentuale di detrazione;
- le operazioni esenti di cui all'articolo 10, n. 27-quinquies), in quanto, non essendo stata recuperata l'imposta all'atto dell'acquisto del bene, la successiva cessione esente non deve ripercuotersi sul diritto alla detrazione.

Va anche rilevato che le cessioni di oro di cui all'articolo 10, n. 11) del D.P.R. n. 633 del 1972, pur essendo qualificate come operazioni esenti dall'imposta, beneficiano comunque il diritto alla detrazione ai sensi dell'art. 19, comma 3. Ne consegue che, ai fini del calcolo del prorata, esse hanno la stessa valenza delle operazioni imponibili e, pertanto, vanno assunte, nello stesso importo, sia al numeratore che al denominatore.

Resta infine confermato, analogamente a quanto previsto dall'articolo 19, terzo comma, del testo previgente, che la suddetta percentuale di detraibilità deve essere arrotondata all'unità superiore o inferiore a seconda che la parte decimale superi o meno i cinque decimi.

3.4 - ESCLUSIONI E RIDUZIONI DELLA DETRAZIONE

Con il nuovo articolo 19-bis 1, vengono sostanzialmente riprodotte le riduzioni e le esclusioni oggettive della detrazione d'imposta, già disciplinate dal previgente articolo 19, secondo comma, riguardanti alcuni beni e servizi per i quali risulta difficile stabilire la loro inerenza e la loro utilizzazione nell'attività esercitata dal contribuente.

Sono state, pero, soppresse due ipotesi d'indetraibilità dell'imposta e precisamente: quella relativa all'acquisto di beni immobili da parte di un soggetto passivo in comproprietà con altri soggetti estranei all'IVA e quella riguardante l'acquisto di immobili strumentali da parte di esercenti arti e professioni, anche mediante contratti di locazione finanziaria.

Entrambe le anzidette esclusioni dal diritto alla detrazione sono state considerate in contrasto con le norme comunitarie da specifiche sentenze emesse dalla Corte di Giustizia dell'UE.

Per quanto riguarda la soppressione della disposizione di cui alla lettera e-ter), del previgente articolo 19, che stabiliva l'indetraibilità dell'IVA relativa ai beni immobili acquistati in comunione o comproprietà con soggetti estranei al

campo IVA, è da tenere presente che la detrazione dell'imposta spetta soltanto per la quota imputabile all'acquirente imprenditore e sempreché sussistano i presupposti stabiliti dagli articoli 19 e seguenti del D.P.R. n. 633 del 1972.

Il citato articolo 19-bis 1 del D.P.R. n. 633, introdotto dal D.Lgs. n. 313 del 1997, aggiunge inoltre nuove ipotesi di indetraibilità a quelle già disciplinate.

Con le modifiche apportate alla lettera e) viene stabilito che l'indetraibilità non si applica all'imposta relativa alle prestazioni alberghiere, somministrazioni di alimenti e bevande, prestazioni di trasporto ecc., quando esse formano oggetto dell'attività propria dell'impresa; con la stessa modifica la predetta indetraibilità è esclusa anche per le somministrazioni di alimenti e bevande nelle mense scolastiche, alle quali sono assimilate quelle universitarie.

La lettera f) prevede l'indetraibilità dell'IVA relativa all'acquisto o all'importazione di alimenti e bevande, salvo che i medesimi formino oggetto:

1) dell'attività propria dell'impresa;

2) di somministrazioni in mense scolastiche, aziendali o interaziendali o mediante distributori automatici collocati in locali dell'impresa.

Alla lettera h) viene inoltre introdotta l'indetraibilità dell'imposta relativa alle spese di rappresentanza come definite ai fini delle imposte sui redditi. Tale nuova ipotesi recepisce quanto previsto dall'articolo 17, paragrafo 6, della VI Direttiva CEE.

Si precisa che le spese di rappresentanza sono quelle sostenute dai contribuenti per offrire al pubblico una immagine positiva di se stessi e della propria attività, nonchè per promuovere l'acquisizione e il consolidamento del proprio prestigio.

In particolare, le anzidette spese sono disciplinate nell'articolo 50, comma 5, e nell'articolo 74, comma 2 del Testo Unico delle Imposte sui redditi rispettivamente per gli esercenti arti e professioni e per le imprese commerciali.

L'art. 50, comma 5, stabilisce che sono comprese nelle spese di rappresentanza anche quelle sostenute per l'acquisto o l'importazione di

oggetti d'arte, di antiquariato e da collezione, anche se utilizzati come beni strumentali per l'esercizio di arti e professioni nonchè quelle relative a beni destinati ad essere ceduti a titolo gratuito.

L'articolo 74, comma 2, stabilisce che "si considerano inoltre spese di rappresentanza anche quelle sostenute per i beni distribuiti gratuitamente, anche se recano emblemi, denominazioni o altri riferimenti atti a distinguerli come prodotti dell'impresa, e i contributi erogati per l'organizzazione di convegni e simili".

Si precisa che l'indetraibilità in esame è operante per l'imposta relativa alle spese di rappresentanza sostenute da tutti gli assoggettati e non solo nei confronti dei titolari dei redditi di impresa o di lavoro autonomo.

Vengono introdotte modifiche alla lettera i) (ex articolo 19 comma 2 e-quinquies) relativamente alla indetraibilità dell'IVA per la manutenzione, il recupero e la gestione dei fabbricati o porzioni di fabbricati a destinazione abitativa.

3.5- ESERCIZIO DEL DIRITTO ALLA DETRAZIONE

3.5.1 - NASCITA DEL DIRITTO ALLA DETRAZIONE E TERMINE ENTRO IL QUALE DEVE ESSERE ESERCITATO

L'articolo 19, comma 1 secondo periodo, individua con precisione il "dies a quo" ed il "dies ad quem" per l'esercizio del diritto alla detrazione, stabilendo che esso sorge nel momento in cui l'imposta diviene esigibile e può essere esercitato, al più tardi, con la dichiarazione relativa al secondo anno successivo a quello in cui il diritto medesimo è sorto, precisando, altresì, che il diritto stesso deve essere comunque esercitato alle condizioni esistenti al momento della sua nascita.

La nuova disposizione, facendo coincidere i due momenti della esigibilità del tributo e della nascita del diritto alla detrazione, recepisce nell'ordinamento interno la disposizione recata dall'articolo 17, paragrafo 1, della VI direttiva comunitaria al fine di evitare che la posizione di credito a favore dell'acquirente si attivi prima che insorga la corrispondente posizione di debito a carico del cedente o prestatore.

Come gia precisato, il momento di esigibilità coincide, di regola, con quello di effettuazione dell'operazione, dal che consegue che, in linea di massima, il diritto alla detrazione sorge al momento dell'acquisto dei beni e dei servizi, con le eccezioni già evidenziate con riferimento alle operazioni indicate nel quinto comma dell'articolo 6 del D.P.R. n. 633 del 1972.

La nuova e più appropriata regolamentazione della detrazione, risulta di maggior favore per il contribuente in quanto consente l'esercizio del diritto in un arco di tempo più ampio, che va dal momento in cui l'imposta diviene esigibile in capo al cedente del bene o al prestatore del servizio fino al secondo anno successivo a quello in cui il diritto è sorto. Tuttavia, al fine di evitare che tale facoltà possa tradursi in un ingiustificato vantaggio per il contribuente, viene stabilito, come gia accennato, che il diritto alla detrazione si esercita in base alle condizioni di detraibilità esistenti nel momento in cui lo stesso è sorto e, quindi, nel momento in cui l'imposta è diventata esigibile.

La misura della detrazione prescinde, pertanto, dalle condizioni esistenti nel momento in cui viene esercitato il diritto stesso, restando detta misura ancorata unicamente al momento in cui è sorto il diritto alla detrazione.

Così, se nell'anno in cui e stato effettuato l'acquisto, il prorata è pari all'80 per cento, la relativa detrazione spetta in tale misura anche se viene operata in un anno successivo in cui la percentuale di detrazione è scesa, ad esempio, al 60 per cento.

3.5.2 - MODALITA' DI ESERCIZIO DELLA DETRAZIONE

Premesso che il diritto alla detrazione si esercita mediante l'imputazione dell'imposta detraibile in sede di dichiarazione o di liquidazione periodica o annuale, e da rilevare che per l'esercizio del diritto e necessario che il contribuente sia in grado di provare, su base documentale, se ed in quale misura il diritto stesso gli competa.

Come si desume dal comma 1, dell'articolo 19 e come chiaramente sancito dall'articolo 18, paragrafo 1, della VI direttiva CEE, l'esercizio del diritto alla detrazione è subordinato al possesso di idoneo documento che, a seconda dei casi, assume la forma di fattura di acquisto, bolletta doganale, fattura di acquisto intracomunitario, autofattura, ecc..

Per quanto riguarda la registrazione delle fatture e gli altri documenti ora menzionati, la legge non subordina l'esercizio del diritto di detrazione al rispetto di tale adempimento formale. L'obbligo della registrazione di detti documenti, al pari di tutti gli altri adempimenti contabili, continua, percio, a sussistere per le esigenze che si ricollegano all'accertamento del tributo.

CAPITOLO IV

RETTIFICHE DELLE DETRAZIONI

Premessa

Nella normativa vigente fino al 31 dicembre 1997, le rettifiche da apportare alle detrazioni d'imposta sono piuttosto limitate, essendo previste, sostanzialmente, soltanto per i beni ammortizzabili ed unicamente nei casi in cui il prorata varia di oltre 10 punti nei quattro anni successivi al loro acquisto (precedente articolo 19-bis).

Con l'entrata in vigore del D.Lgs. n. 313 del 1997, le ipotesi di rettifica delle detrazioni d'imposta risultano ampliate: oltre che per variazioni del prorata sono, infatti, previste rettifiche anche in caso di cambio di destinazione dei beni e dei servizi rispetto alle previsioni iniziali, come pure nei casi in cui si verifichino mutamenti nel regime fiscale delle operazioni attive, nel regime di detrazione dell'imposta sugli acquisti o nell'attività esercitata dal contribuente.

L'ampia previsione delle ipotesi di rettifica e dovuta alla necessità di coordinare i due principi sui quali e incentrata la nuova disciplina della detrazione, consistente, il primo, nel diritto di operare immediatamente la detrazione dell'imposta relativa ai beni e servizi acquistati, senza attenderne l'effettivo utilizzo, il secondo, nella correlazione della detrazione alla effettuazione di operazioni imponibili o che danno comunque diritto alla detrazione dell'imposta.

4.1- RETTIFICHE PER CAMBIO DI DESTINAZIONE

Come gia messo in evidenza, secondo le nuove norme il diritto alla detrazione dell'imposta è subordinato alla utilizzazione dei beni e dei servizi in operazioni soggette ad IVA o ad esse assimilate; è stato anche rilevato che il

contribuente e autorizzato ad operare la detrazione sin dal momento dell'acquisto dei beni e dei servizi, in funzione della loro "afferenza" ad operazioni soggette ad imposta od assimilate, senza, quindi, attendere la concreta utilizzazione dei beni e dei servizi medesimi.

Da cio scaturisce che, qualora si verifichi una discordanza tra la previsione d'impiego dei beni e dei servizi fatta dal contribuente al momento del loro acquisto e la loro effettiva utilizzazione, si deve procedere ad una rettifica della detrazione iniziale, semprechè, naturalmente, tale discordanza comporti una diversa misura della detrazione spettante. La rettifica della detrazione per cambio di destinazione è prevista dall'art. 19-bis 2, commi 1 e 2, e riguarda sia servizi e beni non ammortizzabili -cui sono equiparati, ai fini di che trattasi, i beni ammortizzabili di costo inferiore al milione di lire e quelli con coefficiente di ammortamento superiore al 25%- o i beni ammortizzabili con coefficiente di ammortamento non superiore al 25%.

Va da se che dette rettifiche possono dare luogo ad una maggiore detrazione di imposta o ad un suo riversamento.

Per i servizi ed i beni non ammortizzabili, ai fini della rettifica della detrazione, deve tenersi conto soltanto della loro prima utilizzazione, nel senso che deve procedersi alla correzione della detrazione operata, soltanto se tale prima utilizzazione diverge da quella presa inizialmente in considerazione, non essendo attribuita rilevanza fiscale a successivi mutamenti di destinazione.

Quanto alla misura della rettifica da effettuare, essa e legata all'entità della divergenza previsione-utilizzazione effettiva. Esemplificando tale assunto, se un bene, per il quale al momento dell'acquisto e stata detratta l'intera imposta, viene successivamente impiegato in operazioni che non consentono alcuna detrazione, il riversamento riguarderà l'intero ammontare dell'imposta detratta; se, invece, l'impiego in operazioni che escludono la detrazione riguarda detto bene nella misura del 50%, l'imposta da riversare sarà pari al 50% del'ammontare dell'imposta inizialmente portata in detrazione.

E' da osservare che, sotto tale profilo, le ipotesi di rettifica della detrazione dovrebbero riguardare casi piuttosto limitati, ove si consideri che la destinazione di un bene a fini estranei all'impresa dà luogo, generalmente, alla tassazione del bene stesso a titolo di autoconsumo (articolo 2, secondo comma, n. 5, D.P.R. n. 633 del 1972), il che fa venire meno l'obbligo della rettifica della detrazione operata.

In tal caso, infatti, la detrazione stessa e legittimata dalla circostanza che il bene in questione è stato impiegato per la realizzazione di un'operazione imponibile.

Per quanto concerne i beni ammortizzabili, il comma 2 dell'articolo19-bis 2 prevede la rettifica della detrazione non soltanto -come stabilito per i beni non ammortizzabili- quando il cambio di destinazione si verifica al loro primo impiego, ma anche quando il cambio di destinazione ha luogo nei quattro anni successivi a quello dell'entrata in funzione del bene ammortizzabile.

Nel primo caso - cambio di destinazione fin dalla loro entrata in funzione- la rettifica investe tutta la detrazione inizialmente operata mentre, nel secondo, detta rettifica ha luogo soltanto in rapporto a tanti quinti dell'imposta detratta quanti sono gli anni mancanti al compimento del quinquennio di tutela fiscale.

A tale proposito si riporta l'esempio di rettifica della detrazione indicato nella relazione ministeriale, riguardante un bene ammortizzabile acquistato e utilizzato nel corso del 1998, gravato di 1.000.000 di lire di imposta, interamente detratta perché destinato ad operazioni imponibili ma utilizzato, a partire dal 2001, in operazioni escluse dall'IVA. Come specificato nella relazione ministeriale, in tale situazione il contribuente dovrà rettificare la detrazione riversando all'erario lire 400.000, pari ai due quinti dell'imposta inizialmente detratta, riferita agli anni 2001 e 2002.

Anche per i beni ammortizzabili vale quanto detto per gli altri beni a proposito della loro tassazione per autoconsumo, nel senso che se il loro

prelievo o utilizzo per fini estranei all'impresa sono soggetti ad IVA, il contribuente non deve operare alcuna rettifica della detrazione iniziale.

Occorre anche soggiungere che se il cambio di destinazione di un bene ammortizzabile si verifica oltre i quattro anni successivi alla sua entrata in funzione, non va più effettuata alcuna rettifica della detrazione iniziale, poiché si considera che il bene, sotto il profilo del tributo, abbia esaurito ogni sua funzione.

Le ipotesi e le modalità di rettifica delle detrazioni evidenziate per i beni ammortizzabili, valgono anche relativamente ai fabbricati e alle aree fabbricabili, che la legge equipara, a tali fini, ai beni ammortizzabili.

Occorre, peraltro, tenere presente che, in considerazione della loro particolare natura, la legge estende il periodo di rettifica per gli immobili da cinque a dieci anni, stabilendo, conseguentemente, che eventuali rettifiche afferenti tali beni devono essere effettuate per decimi e non per quinti.

E' opportuno da ultimo sottolineare che i soggetti che effettuano le detrazioni in base a prorata ai sensi dell'articolo 19, comma 5, non debbono operare alcuna rettifica della detrazione iniziale, relativamente ad eventuali cambiamenti di destinazione dei beni che si verificano nell'ambito dei settori delle attività imponibili, assimilate od esenti; ciò in quanto la detrazione operata inizialmente con il criterio forfettario del prorata, prescinde dall'effettiva utilizzazione dei beni e dei servizi nell'una o nell'altra di dette attività.

Naturalmente, anche i predetti soggetti sono interessati alle rettifiche in esame, quando i beni ed i servizi subiscono un cambio più radicale nella loro destinazione, passando dalla utilizzazione in operazioni imponibili od esenti, all'utilizzazione in operazioni escluse dall'IVA e viceversa.

Ai sensi dell'ultimo comma dell'articolo 19-bis 2, le rettifiche in parola devono essere effettuate, sulla base delle risultanze delle scritture contabili obbligatorie, nella dichiarazione annuale IVA relativa all'anno in cui si verificano gli eventi che le determinano.

4.2- RETTIFICHE PER MUTAMENTI NEL REGIME DELLE OPERAZIONI ATTIVE, NEL REGIME DELLE DETRAZIONI O DELL'ATTIVITA' ESERCITATA

Le rettifiche delle detrazioni esaminate nel paragrafo precedente, riguardano, come si è visto, il cambio di destinazione che singoli beni e servizi possono subire rispetto alla previsione di utilizzazione fatta dal contribuente al momento del loro acquisto per operare la detrazione iniziale.

Le rettifiche in esame, - previste dal comma 3 dell'articolo 19-bis2 - concernono, invece, tutti i beni o servizi non ancora ceduti o non ancora utilizzati nell'attività esercitata dal contribuente, esistenti nel momento in cui si verificano taluni eventi di carattere generale, i quali determinano mutamenti nella misura della detrazione spettante o comunque nei criteri in base ai quali l'assoggettato opera la detrazione dell'imposta a monte.

Gli eventi all'uopo presi in considerazione dalla legge sono i seguenti:

1. mutamento del regime fiscale applicabile alle operazioni attive poste in essere dall'assoggettato, tale da avere riflessi sull'entità della detrazione spettante (ad esempio, passaggio, a seguito di modifiche legislative, da un regime di esenzione ad un regime di imponibilità o viceversa o a seguito dell'opzione per la separazione delle attività ex articolo 36);
2. adozione o abbandono -per opzione o in forza di legge- di un regime speciale che ha alla base un criterio forfettario per la detrazione dell'imposta a monte come, ad esempio, si verifica nei settori dell'agricoltura, dello spettacolo, ecc.;
3. mutamenti nell'attività esercitata dal contribuente, ai quali si accompagna una modifica del diritto alla detrazione (ad esempio, ampliamento dell'attività svolta, imponibile, con altra attività che non dà diritto a detrazione o viceversa).

In tutti i casi ora indicati, lo scopo delle rettifiche è, sostanzialmente, lo stesso già evidenziato con riferimento alle rettifiche stabilite dai commi 1 e 2

del medesimo articolo 19-bis2 e, cioe, quello di adeguare la detrazione dell'imposta all'effettiva e mutata utilizzazione dei beni e dei servizi; la differenza risiede nel fatto che le modifiche in esame debbono essere effettuate in unica soluzione per tutti i beni esistenti presso l'impresa nel momento in cui si verificano gli eventi straordinari che le giustificano, senza attendere l'effettivo impiego dei beni stessi.

Dette rettifiche servono anche ad evitare, in date situazioni, che per taluni beni la detrazione dell'imposta venga operata due volte, o che per altri essa non venga operata affatto, come si è finora verificato, rispettivamente, per i beni, ad esempio, acquistati da un produttore agricolo mentre era in regime ordinario e poi transitati ed utilizzati in regime speciale (doppia detrazione) ovvero acquistati mentre il produttore agricolo operava in regime speciale e poi transitati ed utilizzati nel regime di detrazione ordinaria (nessuna detrazione).

Come previsto dalla legge, le rettifiche delle detrazioni di che trattasi debbono essere operate anche per i beni ammortizzabili per i quali, nel momento in cui si verificano gli eventi citati, non siano ancora trascorsi i quattro anni successivi a quello della loro entrata in funzione.

Naturalmente, per poter effettuare le rettifiche in esame e consentire i necessari controlli, si rende necessaria la redazione di una apposita documentazione, che potrà essere richiesta dall'Amministrazione finanziaria, da parte dei contribuenti interessati nella quale indicare distintamente per per categorie omogenee, la quantità e i valori dei beni facenti parte del patrimonio aziendale. L'IVA relativa a detti beni, va determinata mediante il raffronto -fino all'esaurimento- con le fatture d'acquisto più recenti.

Problemi particolari certamente si pongono ai fini della determinazione dell'imposta incorporata in beni costituenti semilavorati e prodotti finiti, il cui ammontare complessivo va ricostruito e convalidato attraverso prove documentali e criteri analitici di rilevazione contabile.

Ai fini della rettifica i produttori agricoli dovranno determinare l'IVA afferente i prodotti finiti mediante l'applicazione delle relative percentuali di compensazione.

Occorre infine tenere presente che i soggetti i quali, dopo l'entrata in vigore delle nuove disposizioni, passano per la prima volta da un regime che prevede la detrazione forfettaria dell'imposta al regime ordinario, non devono operare la rettifica della detrazione relativamente ai beni per i quali in precedenza è stata operata la detrazione stessa nei modi ordinari.

4.3 RETTIFICA DELLE DETRAZIONI PER VARIAZIONE DEL PRORATA

Tali rettifiche riguardano i beni ammortizzabili e sono disciplinate dai commi 4 e seguenti dell'articolo 19-bis2 ; esse devono avere luogo, come del resto gia previsto, dalla normativa previgente quando la percentuale di detrazione -durante il periodo di tutela fiscale di cinque anni- aumenti o diminuisca di oltre dieci punti, rispetto a quella applicata per effettuare la detrazione iniziale.

Analogamente a quanto stabilito dal previgente articolo 19-bis, ogni anno la rettifica della detrazione va effettuata su un quinto dell'imposta che ha gravato l'acquisto del bene ammortizzabile ed e pari alla differenza tra l'ammontare dell'IVA detratta inizialmente e quello dell'imposta corrispondente alla percentuale di detrazione dell'anno in cui viene operata la rettifica.

Sono da registrare talune importanti novità rispetto alla precedente disciplina.

Innanzitutto, detta rettifica e prevista anche per i servizi afferenti la trasformazione, il riattamento e la ristrutturazione di un bene ammortizzabile.

Inoltre, viene previsto che quando non vi e coincidenza tra l'anno di acquisto di un bene ammortizzabile e quello della sua entrata in funzione, e quest'ultimo che deve essere assunto quale anno iniziale ai fini delle rettifiche da operare negli anni successivi. Conseguentemente, è stabilito che in tali casi

una prima rettifica della detrazione deve essere fatta in base alla percentuale definitiva di detrazione dell'anno di entrata in funzione del bene; la rettifica deve riguardare, non un quinto, ma tutta l'imposta che ha gravato l'acquisto o la produzione del bene ammortizzabile; la prima rettifica della detrazione deve essere comunque operata, anche se il prorata dell'anno in cui il bene entra in funzione non registra uno scostamento di oltre dieci punti rispetto a quello dell'anno di acquisto o degli anni di produzione del bene medesimo.

Un'altra novità di rilievo è costituita dalla facoltà concessa dalle nuove norme al contribuente di procedere alla rettifica della detrazione inizialmente operata per un bene ammortizzabile, anche quando le variazioni dei prorata degli anni successivi non siano superiori a dieci punti; in tal caso è, però, fatto obbligo all'assoggettato di adottare lo stesso criterio per almeno cinque anni (o dieci anni per gli immobili) consecutivi.

Viene anche stabilito, come già accennato in precedenza, che i beni ammortizzabili da prendere in considerazione ai fini delle rettifiche delle detrazioni sono quelli il cui coefficiente di ammortamento è pari o inferiore al 25% (ammortamento in quattro anni o più), mentre con le precedenti norme i beni ammortizzabili in quattro anni erano esclusi dalle rettifiche IVA.

E' innovativo anche il criterio introdotto per la rettifica della detrazione IVA relativa ai beni ammortizzabili, quando essi vengono ceduti, con assoggettamento all'imposta, prima della scadenza del periodo di tutela fiscale.

Il sesto comma dell'articolo 19-bis2 stabilisce, infatti, che in tal caso il contribuente ha diritto al recupero dell'IVA non detratta al momento dell'acquisto del bene, naturalmente rapportata agli anni mancanti al compimento del quinquennio. Ma, ad evitare abusi, a tal fine viene posto il limite che l'imposta suscettibile di recupero da parte del contribuente non può superare l'ammontare dell'imposta dovuta sulla cessione del bene ammortizzabile.

Peraltro, anche tali rettifiche, vanno operate in sede di dichiarazione annuale.

4.4 - NORME TRANSITORIE

Come si e visto, il nuovo articolo 19, comma 1, secondo periodo, stabilisce che il diritto alla detrazione sorge nel momento in cui l'imposta diviene esigibile e puo essere esercitato non oltre la presentazione della dichiarazione IVA relativa al secondo anno successivo a quello in cui il diritto è sorto.

Orbene, l'articolo 11 del D.Lgs. n. 313 del 1997, nel dettare le norme transitorie stabilisce, al primo comma, che la predetta disposizione in materia di detrazione si applica agli acquisti e alle importazioni la cui imposta diviene esigibile a partire dal 1° gennaio 1998.

Poiché il momento di esigibilità dell'imposta coincide, in via generale, con quello di effettuazione delle operazioni, deve concludersi che all'imposta afferente gli acquisti e le prestazioni effettuati anteriormente alla predetta data del 1° gennaio 1998, devono ritenersi applicabili -quanto alle condizioni ed ai termini stabiliti per l'esercizio del diritto alla detrazione- le norme vigenti prima delle modifiche apportate dal D.Lgs. n. 313 del 1997.

Ne scaturisce, di massima, che per l'IVA esposta sulle fatture emesse entro il 31 dicembre 1997, pur se portata in detrazione dopo il 1° gennaio 1998, il relativo diritto dovrà essere esercitato alle condizioni ed entro i termini stabiliti dalle precedenti norme e, cioe, entro i quattro mesi successivi al ricevimento della fattura da parte del contribuente e comunque al piu tardi nella dichiarazione IVA relativa all'anno 1998.

Com'è evidente, nel 1998 si avranno, quindi, detrazioni d'imposta operate secondo le previgenti norme del D.P.R. n. 633 del 1972 ed altre operate, invece, in base alle disposizioni introdotte dal D.Lgs. n. 313 del 1997.

Per quanto concerne le fatture emesse entro il 31 dicembre 1997, nei confronti dei soggetti di cui al quinto comma dell'articolo 6 del D.P.R. n. 633 del 1972, rimaste non pagate e non registrate in via definitiva entro tale data, il diritto alla detrazione dell'imposta che figura addebitata sulle fatture medesime ricadrà e dovrà, quindi, essere esercitato secondo le nuove norme del D.Lgs. n. 313 del 1997, visto che l'imposta medesima diventerà esigibile a partire dal 1° gennaio 1998.

Un'altra disposizione transitoria di notevole rilevanza dettata dall'articolo 11 del D.Lgs n. 313 del 1997 è quella del comma 2, la quale stabilisce per quali beni devono essere operate le rettifiche della detrazione dell'imposta previste dall'articolo 19-bis2, ai commi 1 e 2, riguardanti il cambio di destinazione dei servizi e dei beni sia non ammortizzabili che ammortizzabili.

Al riguardo anche se la norma fa riferimento a beni e servizi acquistati o utilizzati a decorrere dal 1° gennaio 1998 e da ritenere che le rettifiche in questione siano da operare soltanto per i beni acquistati o prodotti dopo il 31 dicembre 1997, non potendosi ipotizzare di rimettere in discussione la detrazione afferente tutti i beni esistenti in quest'ultima data ed utilizzati successivamente, visto che per essi il diritto alla detrazione era stato acquisito in via definitiva sulla base delle precedenti disposizioni del D.P.R. n. 633 del 1972.

Per quanto concerne le rettifiche delle detrazioni relative agli immobili, scaturenti dalle disposizioni di cui al comma 8 dell'articolo 19-bis 2, le quali assimilano detti beni a beni ammortizzabili e ne fissano il periodo di rettifica in dieci anni, le norme transitorie dettate dal citato articolo 11 del decreto legislativo in commento stabiliscono che le rettifiche stesse debbono essere operate per i beni immobili acquistati o ultimati a partire dal 1° gennaio 1998.

Pertanto, per i fabbricati acquistati o costruiti entro il 31 dicembre 1997, dovrà procedersi, negli anni successivi, soltanto alle eventuali rettifiche delle detrazioni stabilite per variazioni del prorata di oltre 10 punti, sempreché i beni

medesimi siano impiegati nell'attività come beni strumentali ammortizzabili, fermo restando il periodo quinquennale di tutela fiscale per tali beni.

Naturalmente, le rettifiche previste per variazione di prorata devono continuare ad essere effettuate secondo i criteri previsti dalla previgente normativa anche per gli altri beni ammortizzabili acquistati anteriormente al 1° gennaio 1998, se a tale data non sia ancora trascorso il periodo di tutela fiscale di 5 anni e purché si registri negli anni successivi una variazione del prorata superiore a dieci punti.

CAPITOLO V

OBBLIGHI DEI CONTRIBUENTI E ACCERTAMENTO PER I RIMBORSI

Premessa

Il decreto-legislativo n. 313 del 1997 apporta modifiche anche agli obblighi, stabiliti dal titolo II del D.P.R. n. 633 del 1972.

In particolare, le menzionate modifiche interessano l'art. 25, concernente il registro degli acquisti. l'art. 27 concernente le liquidazioni e i versamenti periodici dell'imposta, nonchè l'art. 28 che riguarda la dichiarazione annuale.

Le anzidette modifiche vengono di seguito esaminate.

5.1 - TERMINE DI REGISTRAZIONE DELLE FATTURE D'ACQUISTO

L' articolo 4, comma 1, del decreto legislativo in commento modifica il primo comma dell'articolo 25 del D.P.R. 26 ottobre 1972 n. 633, stabilendo che le fatture e le bollette doganali ricevute. relative ai beni o servizi acquistati o importati nell'esercizio dell'impresa, arte o professione, devono essere annotate nel registro degli acquisti, entro l'anno nella cui dichiarazione viene esercitato il diritto alla detrazione della relativa imposta, anzichè entro quattro mesi dal ricevimento dei documenti medesimi.

5.2 LE LIQUIDAZIONI DELL'IMPOSTA

Per effetto dell'introduzione nel sistema dell'IVA del principio dell'esigibilità dell'imposta, mutano i criteri per l'imputazione delle operazioni ai fini della determinazione periodica del debito d'imposta di cui agli articoli 27, 33 e 74, 4° comma, del D.P.R. n.633 del 1972.

Il primo comma dell'articolo 27 dispone, infatti, che il contribuente deve calcolare, in apposita sezione del registro di cui all'articolo 23 o del registro di cui all'articolo 24, la differenza tra l'ammontare complessivo dell'imposta divenuta esigibile nel mese precedente e quello dell'imposta per la quale il diritto alla detrazione viene esercitato nello stesso mese ai sensi dell'articolo 19 del citato D.P.R. n.633 del 1972.

Per quanto concerne il termine entro cui effettuare le liquidazioni in parola, occorre rilevare che, a decorrere dal 1° gennaio 1998, tale scadenza deve farsi coincidere con il giorno 15 del mese successivo al periodo della liquidazione, secondo quanto dispone l'articolo 18, comma 1, del decreto legislativo 9 luglio 1997, n.241, norma con la quale il legislatore ha unificato, con alcune eccezioni, al fine di semplificare e razionalizzare gli adempimenti dei contribuenti, le date dei versamenti periodici delle imposte, dei contributi, degli interessi, dei premi assicurativi ecc.

5.3 - LA DICHIARAZIONE ANNUALE

Con la disposizione recata dal citato articolo 4, comma 1, lettera c), del decreto legislativo n.313 del 1997, l'articolo 28 del D.P.R. 26 ottobre 1972 n.633, ha subito alcune modificazioni per effetto dell'introduzione nell'ordinamento dell'imposta sul valore aggiunto della nozione di esigibilità dell'imposta, momento dal quale decorre il più ampio termine biennale per l'esercizio del diritto alla detrazione. In relazione a tale nuovo criterio è stato necessario apportare alcune modifiche al testo del medesimo articolo 28 per adeguarlo alle altre disposizioni del decreto I.V.A..

In particolare, relativamente all'individuazione dei soggetti esonerati dall'obbligo di presentazione della dichiarazione, si fa presente che fruiscono di tale agevolazione i contribuenti che nell'anno solare precedente hanno effettuato soltanto le operazioni esenti di cui all'articolo 10 del D.P.R. n.633 del 1972, a meno che gli stessi non siano tenuti alla rettifica delle detrazioni

prescritte dall'articolo 19-bis2, non solo in relazione all'imposta afferente i beni ammortizzabili, ma anche relativamente all'imposta concernente gli altri beni non ammortizzabili ed i servizi.

5.4 - LA NORMATIVA SPECIALE

Le modalità e i termini speciali di fatturazione, di registrazione, nonchè i criteri di imputazione delle operazioni ai fini delle liquidazioni periodiche dell'imposta, stabiliti con appositi decreti ministeriali, già emanati in attuazione delle deleghe contenute negli articoli 22, secondo comma , 73 e 74 del D.P.R. n. 633 del 1972, continuano ad applicarsi anche dopo l'entrata in vigore del D.Lgs. n. 313 del 1997. Ciò in quanto le disposizioni dettate dai predetti decreti devono comunque considerarsi derogatorie anche di quelle stabilite dal D. Lgs. n. 313 del 1997, come del resto e stato gia affermato con riferimento ad analoghe modifiche apportate precedentemente in materia.

Si riportano, qui di seguito, a titolo indicativo, i decreti finora emanati:

- D.M. 31 ottobre 1974 che ha dato ai professionisti e agli artisti la facoltà di istituire appositi bollettari madre e figlia; ha disciplinato la fatturazione e l'annotazione in apposito registro delle somme ricevute in conto deposito; ha regolato i rapporti tra esercenti la professione sanitaria e gli enti mutualistici agli effetti dell'emissione delle fattura;
- D.M. 11 agosto 1975 che ha regolamentato le modalità e i termini per l'emissione delle fatture relative a cessioni di imballaggi e recipienti non restituiti secondo le pattuizioni contrattuali;
- D.M. 11 agosto 1975 recante modalità e termini per le registrazioni IVA effettuate mediante utilizzazione di macchine elettro-contabili;
- D.M. 15 novembre 1975 recante la disciplina delle modalità e dei termini della fatturazione relativa alle cessioni di beni con prezzo da determinare;

- D.M. 4 marzo 1976 che ha regolamentato le modalità di applicazione dell' I.V.A. per le operazioni effettuate dall'Associazione italiana della Croce Rossa;
- D.M. 18 novembre 1976, come sostituito dal D.M. 6 giugno 1979, contenente la normativa applicabile alle operazioni effettuate dalle imprese a mezzo di sedi secondarie o altre dipendenze, che non provvedono direttamente all'emissione delle fatture ovvero all'annotazione dei corrispettivi ovvero tramite i propri dipendenti ovvero ausiliari e intermediari o tramite apparecchi automatici;
- D.M. 7 giugno 1977 disciplinante la documentazione relativa agli acquisti di carburante per autotrazione effettuati presso gli impianti stradali di distribuzione (cosiddetta scheda carburante);
- D.M. 19 settembre 1977 che ha previsto un termine speciale di fatturazione per le vendite effettuate, con consegna o spedizione diretta, dalla Federazione italiana dei consorzi agrari;
- D.M. 13 aprile 1978 che ha disciplinato l'applicazione dell'I.V.A. relativa alle operazioni effettuate nel settore delle telecomunicazioni;
- D.M. 12 aprile 1979 che ha determinato le modalità applicative dell'imposta sul valore aggiunto per le operazioni effettuate dalle società e degli enti che esercitano le assicurazioni e le riassicurazioni;
- D.M. 12 aprile 1979 che ha determinato le modalità applicative dell'imposta sul valore aggiunto per le operazioni effettuate dagli istituti e dalle aziende di credito;
- D.M. 20 luglio 1979 che ha fissato le modalità di applicazione dell'imposta sul valore aggiunto per le operazioni effettuate dagli enti concessionari di autostrade relativamente alle operazioni di transito autostradale;
- D.M. 16 dicembre 1980 che ha introdotto particolari modalità di applicazione dell'I.V.A. per le operazioni relative alla somministrazione di acqua, gas, energia elettrica, vapore e teleriscaldamento urbano;

- D.M. 22 dicembre 1980 che ha previsto particolari modalità di applicazione dell'imposta sul valore aggiunto per le operazioni effettuate dalle società che esercitano il servizio di traghettamento di automezzi commerciali e privati tra porti nazionali;
- D.M. 25 settembre 1981 che ha dettato particolari modalità di applicazione dell'imposta sul valore aggiunto relativa a talune operazioni effettuate da notai;
- D.M. 26 luglio 1985 che ha previsto le modalità di applicazione dell'I.V.A. per le operazioni di credito e finanziamento effettuate da enti e società a favore del personale dipendenti;
- DD.MM. 19 settembre 1990 e 18 marzo 1991 contenenti la disciplina delle modalità di applicazione dell'I.V.A. relativa alle prestazioni di servizi concernenti l'utilizzo di infrastrutture nei porti, autoporti, aeroporti e scali ferroviari di confine;
- D.M. 11 marzo 1996 che ha regolamentato gli obblighi tributari nel settore del servizio pubblico radiomobile di comunicazione denominato "GSM".

5.5 - TERMINI DI DECADENZA PER L'ACCERTAMENTO DELLE DICHIARAZIONI A RIMBORSO

L'articolo 10 del decreto legislativon.313 in commento ha modificato l'articolo 57, 1^ comma, del D.P.R. n.633 che stabilisce i termini di decadenza delle rettifiche delle dichiarazioni e degli accertamenti.

La nuova disposizione prevede la sospensione dei termini di decadenza stabiliti per l'esecuzione delle suddette rettifiche e accertamenti di un periodo pari a quello che intercorre tra il quindicesimo giorno successivo alla data in cui l'Ufficio notifica la richiesta della documentazione necessaria per eseguire i rimborsi IVA e la data in cui il contribuente adempie alla richiesta medesima.

Tale misura assolve la funzione cautelativa di evitare le frodi o il mancato assolvimento dell'imposta a danno dell'Erario, da parte di quei contribuenti che,

non ottemperando deliberatamente alla richiesta dell'Ufficio di presentazione di detta documentazione, mirano a far decorrere i termini di decadenza previsti dalle vigenti disposizioni, allo scopo di legittimare posizioni irregolari o debitorie nei confronti dell'Ufficio, che si troverebbe così nell'impossibilità di poter effettuare i necessari controlli.

PARTE SECONDA
MODIFICHE AI REGIMI SPECIALI
(ARTT. 5 - 6 - 7 - 8 - 9)

Introduzione

La legge n. 662 del 1997 ha previsto all'articolo 3, comma 66, lettera c) la revisione dei regimi speciali nonchè delle discipline previste per particolari settori che consentono l'applicazione dell'imposta con criteri diversi da quelli ordinari. Tale revisione è finalizzata a ristabilire una maggiore aderenza della base imponibile rispetto a quella determinabile secondo i criteri ordinari ovvero, nelle ipotesi di regimi con aliquote o detrazioni forfettarie, a ridurre gli effetti agevolativi conseguenti all'applicazione di tali aliquote o detrazioni, rispetto a quelli derivanti dall'applicazione della disciplina ordinaria.

In conformità a questi principi e criteri direttivi e nell'intento di uniformare maggiormente la normativa italiana alla VI direttiva CEE n. 388 del 17 maggio 1977 e successive modificazioni, nonchè allo scopo di eliminare comportamenti elusivi e fraudolenti nei settori dell'agricoltura, editoria, spettacolo, agenzie di viaggio e delle telecomunicazioni, il decreto legislativo n. 313 del 2 settembre 1997, negli articoli 5, 6, 7, 8 e 9 ridisciplina i regimi speciali riservati ai menzionati settori economici facendo, peraltro, rinvio in alcuni casi a specifici regolamenti di attuazione in corso di emanazione.

Al fine di assicurare un'uniforme applicazione della nuova normativa si forniscono le seguenti istruzioni.

CAPITOLO VI

REGIME SPECIALE PER IL SETTORE AGRICOLO

Premessa

L'articolo 5 del D.lgs. n.313 del 1997 ha sostituito l'articolo 34 del D.P.R. n.633 del 1972 apportando modifiche sostanziali al regime speciale previsto per i produttori agricoli ai fini dell'applicazione dell'imposta.

Sulla base del nuovo testo dell'articolo 34, in vigore dal 1 gennaio 1998, il nuovo regime agricolo risulta così strutturato :

- il regime speciale agricolo diviene in via generale un regime speciale di detrazione e non anche un regime speciale di applicazione del tributo, in quanto la detrazione dell'imposta resta forfetizzata, a copertura dell'IVA assolta per l'acquisto di beni e servizi necessari per l'espletamento dell'attività agricola o di pesca, nella misura corrispondente alle percentuali di compensazione applicate sull'ammontare imponibile dei prodotti ceduti. Sulle cessioni di prodotti agricoli e ittici si applicano invece le aliquote IVA proprie previste per tali beni, salvo alcune eccezioni che verranno nel prosieguo dettagliatamente esaminate.
- il nuovo regime speciale agricolo si applica dall'anno 2000 ad un numero limitato di soggetti: quelli che nell'anno precedente hanno realizzato un volume d'affari non superiore a 40 milioni di lire; nessun limite è invece previsto per gli organismi agricoli di intervento, per le cooperative, i consorzi, gli enti e gli altri organismi associativi;

- per gli anni 1998 e 1999 , il regime speciale si applica invece senza limiti di volume d'affari a tutti i contribuenti definiti 'produttori agricoli' dallo stesso articolo 34 ;
- il divieto di operare la detrazione forfetizzata , dapprima previsto in relazione alle cessioni di bovini, bufali e suini, viene ora esteso a tutti gli acquisti di prodotti agricoli che sono pervenuti all'impresa agricola con atto non assoggettato ad IVA ;
- ai mutamenti di regime (da normale a speciale o viceversa) si rende applicabile la rettifica della detrazione prevista dal comma 3 del nuovo articolo 19-bis2;
- viene ridotta la fascia di contribuenti completamente esonerati dagli adempimenti contabili ma vengono concesse sostanziali semplificazioni di adempimenti - fermo restando l'assolvimento dell'imposta - agli imprenditori agricoli con volume d'affari riferito all'anno precedente non superiore a 40 milioni di lire;
- viene fatto divieto di adottare la disciplina della contabilità separata all'interno dell'attività agricola svolta dallo stesso imprenditore;
- viene rivista la disciplina delle opzioni, rinunce e revoche, anche alla luce del nuovo specifico regolamento in corso di pubblicazione.

6.1 - IL NUOVO REGIME SPECIALE IVA PER I PRODUTTORI AGRICOLI

Come già accennato nella premessa, a decorrere dal 1° gennaio 1998 il regime speciale IVA riservato dall'articolo 34 del D.P.R. n. 633 del 1972 ai produttori agricoli muta completamente la sua struttura al fine di attenuare le distorsioni della concorrenza evidenziate in passato fra i diversi soggetti del settore, provocate dalla circostanza che il carico fiscale IVA relativo alle cessioni di uno stesso prodotto agricolo poteva essere diverso a seconda che l'agricoltore cedente applicasse il regime speciale ovvero il regime normale.

Al fine di una maggiore aderenza con quanto previsto dalla sesta direttiva CEE del 17 maggio 1977 (articolo 25, paragrafo 9, secondo periodo), il comma 1 del nuovo articolo 34 prevede che per le cessioni di prodotti agricoli e ittici elencati nella prima parte della tabella A) allegata al D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, effettuate dai produttori agricoli, così come definiti dal successivo comma 2 del medesimo articolo 34, l'imposta sul valore aggiunto si applica con le aliquote proprie stabilite per i singoli prodotti, determinati in base all'articolo 16 del D.P.R. n. 633 del 1972 e delle richiamate tabelle allegate al decreto stesso, tenendo conto delle recenti modifiche apportate in tema di aliquote IVA con il D.L. 29 settembre 1997, n. 328, convertito dalla legge 29 novembre 1997 n. 410.

Pertanto, ai fini della determinazione dell'imposta, per le anzidette cessioni non si rendono più applicabili, a decorrere dal 1° gennaio 1998, le aliquote corrispondenti alle percentuali di compensazione. Ne scaturisce che il produttore agricolo diviene debitore d'imposta nei confronti dell'Erario per la differenza tra le aliquote applicate ai singoli prodotti e le aliquote corrispondenti alle percentuali di compensazione detratte (nei casi, ovviamente, in cui tali aliquote sono diverse).

Dette percentuali di compensazione, rideterminate con decreto del Ministro delle Finanze di concerto con il Ministro per le politiche agricole, in forza di quanto previsto dal comma 4 dell'articolo 11 del D.lgs.. n. 313 del 1997, trovano pertanto ora applicazione, a partire dalla stessa data del 1° gennaio 1998, esclusivamente per la determinazione forfetizzata della detrazione IVA da parte dei produttori agricoli in sede di liquidazione periodica, a copertura degli oneri d'imposta assolta sugli acquisti e importazioni di beni e servizi necessari per l'esercizio delle attività agricola e di pesca, specificamente individuate nella lett. a), del comma 2, dell'articolo 34.

Ne consegue che per determinare la detrazione spettante in sede di liquidazione dell'imposta, i produttori agricoli applicheranno all'ammontare

complessivo imponibile delle cessioni di prodotti agricoli e ittici effettuate, la percentuale di compensazione corrispondente al prodotto o ai prodotti ceduti.

Dall'imposta riscossa per rivalsa dovrà essere detratta l'imposta come sopra determinata e sara così calcolata l'imposta da versare in sede di liquidazione periodica (mensile o trimestrale).

Si fornisce al riguardo il seguente esempio.

Liquidazione relativa al mese/trimestre........1998

Si supponga sia stata effettuata vendita di latte fresco per complessive lire 90.000.000 di imponibile e lire 9.000.000 di imposta (aliquota 10%). L'imposta da versare sarà così determinata:

IVA sulle cessioni di prodotti agricoli	9.000.000
(totale da fatture emesse e da corrispettivi riscossi)	
IVA detraibile	
percentuale di compensazione 9%	
9% di 90.000.000	- 8.100.000
IVA del periodo da versare	900.000

L'applicazione generalizzata alle cessioni di prodotti agricoli e ittici delle aliquote proprie per essi previste, trova due eccezioni disposte dallo stesso comma 1 del nuovo testo dell'articolo 34, che individua i seguenti casi in cui l'imposta continua ad essere determinata con l'applicazione delle aliquote corrispondenti alle percentuali di compensazione:

A) passaggi di prodotti agricoli ed ittici agli enti, alle cooperative ed alle altre organizzazioni associative indicate nella lett. c), comma 2, dell'articolo 34, a condizione che sia il socio che la cooperativa o ente operino nel regime speciale di detrazione sopra illustrato;

B) cessioni effettuate dai produttori agricoli con volume d'affari minimo (5 o 15 milioni di lire), esonerati dagli adempimenti contabili ed ai quali è riservato dal comma 6 dell'articolo 34 una particolare disciplina.

6.2 - PRESUPPOSTO OGGETTIVO

Il nuovo testo dell'articolo 34 non introduce alcuna innovazione in relazione al presupposto oggettivo previsto ai fini dell'applicazione del regime speciale ivi disciplinato.

La nuova disciplina continua, infatti, ad applicarsi esclusivamente alle cessioni di prodotti agricoli ed ittici tassativamente elencati nella prima parte della Tabella A allegata al decreto n. 633 del 1972, effettuate dai produttori agricoli, di cui al comma 2 dello stesso articolo 34.

6.3 - PRESUPPOSTO SOGGETTIVO

6.3.1 - NOZIONE DI PRODUTTORE AGRICOLO

Nel definire l'ambito soggettivo di applicazione del nuovo regime speciale agricolo l'articolo 34 non apporta alcuna modifica alla nozione di produttore agricolo ma vengono limitati i soggetti ammessi al regime stesso sulla base del volume d'affari conseguito.

La norma recepisce in tal modo le indicazioni della VI Direttiva CEE, articolo 25, par. 9, secondo la quale l'applicazione del regime speciale agricolo non ha motivo di esistere per i produttori agricoli che per la loro dimensione non hanno difficoltà ad assolvere gli obblighi contabili previsti dal regime normale.

Pertanto, i produttori agricoli ammessi al regime speciale ai sensi del nuovo testo dell'articolo 34, commi 2 e 3, sono i seguenti:

a) soggetti che esercitano, individualmente od in forma associata, le attività di cui all'articolo 2135 del codice civile (cioè le attività dirette alla coltivazione del fondo, alla silvicoltura, all'allevamento del bestiame ed attività ad esse connesse, vale a dire le attività dirette alla trasformazione o alla alienazione dei prodotti agricoli quando rientrano nell'esercizio normale dell'agricoltura), nonchè la pesca in acque dolci, la piscicoltura, la mitilicoltura, l'ostricoltura, la coltura di altri molluschi e crostacei e l'allevamento di rane. Per tali soggetti il regime speciale agricolo, tranne che per il periodo transitorio di cui si dirà al paragrafo successivo, si applica a condizione che gli stessi non abbiano realizzato nell'anno solare precedente un volume d'affari superiore a 40 milioni di lire, indipendentemente dalla natura giuridica adottata dal soggetto che svolge l'attività (impresa individuale, società di persone, di capitali, ecc.) purchè l'oggetto della stessa consista nella cessione dei prodotti agricoli e ittici di cui al precedente paragrafo;

b) organismi agricoli di intervento o altri soggetti per loro conto, che effettuano cessioni di prodotti in applicazione di regolamenti dell'Unione Europea concernenti l'organizzazione comune dei mercati dei prodotti stessi. Per questi soggetti si prescinde dal volume d'affari realizzato ai fini dell'applicazione del regime speciale;

c) cooperative e loro consorzi, associazioni e loro unioni costituite e riconosciute ai sensi della legislazione vigente, esclusivamente nell'ipotesi in cui l'attività degli stessi si concretizzi nella vendita "per conto" dei produttori soci o associati; enti che provvedono per legge, anche previa manipolazione o trasformazione, alla vendita collettiva per conto dei produttori agricoli.

Anche questi ultimi soggetti, elencati nella lett. c) del comma 2 dell'articolo 34, sono ammessi al regime speciale per i produttori agricoli a prescindere dal volume d'affari dagli stessi realizzato nell'anno solare precedente. Si evidenzia tuttavia, che il regime speciale trova applicazione limitatamente alle cessioni da essi effettuate per conto dei produttori agricoli

soci, associati o partecipanti per i quali siano applicabili le nuove disposizioni dell'articolo 34. Deve cioè trattarsi di cessioni effettuate per conto dei produttori indicati nella precedente lett. a), dello stesso articolo, che nell'anno solare precedente abbiano realizzato un volume d'affari pari o inferiore a quaranta milioni di lire, ancorchè gli stessi abbiano optato per il regime ordinario.

E' appena il caso di precisare che le cooperative e le altre forme similari di associazione che esercitano in proprio l'attività di produzione agricola, non sono riconducibili fra i soggetti della lett. c), comma 2, dell'articolo 34, ma fra i produttori agricoli indicati nella menzionata lett. a), dello stesso articolo , per i quali trova applicazione il limite del volume d'affari di 40 milioni di lire.

6.3.2 - PERIODO TRANSITORIO - 1° GENNAIO 1998/31 DICEMBRE 1999

Si fa presente che per il periodo transitorio 1° gennaio 1998 - 31 dicembre 1999, l'articolo 11, comma 5, del decreto legislativo n 313 del 1997, ha previsto che il nuovo regime speciale agricolo trova applicazione a prescindere dal volume d'affari realizzato nell'anno solare precedente.

Conseguentemente i soggetti di cui alla lett. a), comma 2, dell'articolo 34, sono ammessi per tale periodo al regime speciale anche se nell'anno solare precedente hanno superato il limite del volume d'affari di quaranta milioni di lire.

Ai soggetti di cui alla lett. c), del comma 2, dell'articolo 34, si applica per lo stesso periodo il regime speciale agricolo anche se gli stessi effettuano cessioni per conto di produttori agricoli che abbiano realizzato nell'anno solare precedente un volume d'affari superiore a quaranta milioni di lire.

6.3.3 - ATTIVITA' AGRICOLE SOGGETTE AL REGIME SPECIALE

In relazione alle attività agricole e di pesca richiamate nella lettera a), comma 2, dell'articolo 34, si ritiene opportuno fornire, in questa sede, per

completezza di esposizione alcuni chiarimenti inerenti problematiche gia evidenziate in passato sull'argomento, al fine di pervenire ad una loro sistematica definizione.

In proposito, si ricorda, per quanto concerne in particolare l'attività di allevamento, che, sulla base del più recente indirizzo giurisprudenziale cui si è uniformata l'Amministrazione finanziaria (sentenza Corte di Cassazione n. 7648 del 10 luglio 1991 - Avvocatura Generale dello Stato parere n. 078460 del 24 settembre 1991) non può rinvenirsi attività di allevamento se il bestiame viene acquistato per essere rivenduto entro un così breve spazio di tempo da far ritenere il fondo agricolo come una mera area di "sosta" in attesa della cosiddetta macellazione differita.

Costituisce invece attività di allevamento del bestiame e quindi attività agricola ai sensi dell'articolo 2135 del c.c. soggetta al regime speciale di cui all'articolo 34, l'attività diretta all'accrescimento ponderale degli animali quando l'ingrasso o lo sviluppo siano elementi rilevanti (c.d. attività di ingrasso) nell'ambito dell'attività dell'impresa agricola ed anche se:

- gli animali siano stati acquistati all'esterno;
- la permanenza del bestiame sul fondo non comprenda tutta la durata del ciclo biologico di ogni singolo animale ma soltanto una fase apprezzabile di esso;
- gli animali vengano venduti prima che si riproducano e, quindi, senza che l'allevamento abbia l'effetto della riproduzione;
- all'alimentazione del bestiame si provveda con alimenti provenienti anche totalmente dall'esterno del fondo.

Si ricorda inoltre che non rientra nel regime speciale IVA agricolo l'attività di allevamento di cani, pur essendo tale attività considerata agricola ai sensi della legge 23 agosto 1993, n. 349, atteso che tali animali non sono ricompresi nella prima parte della Tabella A allegata al D.P.R. n. 633 del 1972.

Rientra invece nell'ambito della attività agricola, ai sensi dell'art. 34, l'attività di allevamento degli struzzi nonchè la vendita delle relative carni, in quanto detti animali debbono ritenersi ricompresi tra gli altri animali destinati all'alimentazione umana di cui al punto 4 della Tabella A, parte 1°,allegata al DPR n.633 del 1972.

Si fa rilevare inoltre che per le cessioni di animali della specie bovina e suina, compresi gli animali del genere bufalo, il regime speciale trova applicazione solo se gli stessi vengono ceduti vivi (le loro carni macellate non sono comprese tra i prodotti di cui alla prima parte della Tabella A).

Le cessioni, invece, di volatili da cortile nonché di conigli domestici, piccioni, lepri, pernici, fagiani, destinati all'alimentazione umana (punti 3 e 4 della Tabella A, parte I^) rientrano nel predetto regime sia se gli stessi sono ceduti vivi che macellati.

Per le cessioni di questi ultimi animali, elencati nel punto 4 della Tabella A, parte I^, quali ad esempio i fagiani, si ricorda che il regime speciale si applica solo se essi sono destinati all'alimentazione umana; pertanto, nell'ipotesi che tali animali siano destinati al ripopolamento il predetto regime non troverà applicazione .

L'attività ortoflorovivaistica e considerata attività agricola ai sensi dell'articolo in rassegna quando i prodotti che costituiscono oggetto di tale attività realizzino sul fondo almeno una fase di produzione subendo un incremento qualitativo o quantitativo. L'acquisto, ad esempio, di una partita di piante o fiori che vengano rivenduti senza che alcuna fase di produzione venga posta in essere rappresenta di converso un'operazione di carattere commerciale che esula dall'applicazione del regime speciale.

Per quanto concerne l'ambito applicativo della norma relativamente al settore ittico, si ribadisce che rientrano nel regime speciale dell'agricoltura i soggetti che esercitano le seguenti attività:

- pesca in acque dolci;

- allevamento di pesci sia in acque dolci che marine;
- attività di mitilicoltura, di ostricoltura e coltura di altri molluschi e crostacei, indipendentemente se l'allevamento avvenga in acque dolci, salmastre o marine.

6.3.4 - ATTIVITA' CONNESSE

Si ricorda che il regime speciale agricolo trova applicazione anche per le attività connesse o accessorie a quelle tipicamente agricole.

Si considerano attività connesse quelle dirette alla manipolazione, trasformazione, lavorazione o alienazione dei prodotti agricoli, quando ricorrono le seguenti condizioni:

- i prodotti ottenuti a seguito delle predette attività risultano compresi nella prima parte della Tabella A allegata al D.P.R. n. 633 del 1972;
- dette attività rientrano nell'esercizio normale dell'agricoltura;
- le attività suddette sono effettuate sui prodotti provenienti esclusivamente dalla propria produzione agricola; i soggetti di cui alla lett. c), del secondo comma, dell'articolo 34, devono effettuare tali attività con prodotti provenienti esclusivamente dai produttori soci, associati o partecipanti;
- le medesime attività rivestono carattere di strumentalità e complementarietà funzionale con la produzione dei beni agricoli ed ittici oggetto del regime in esame, in modo da costituirne la naturale integrazione.

Sono' esempi tipici di attività connessa l'attività vinicola e l'attività di molitura delle olive, in quanto attività svolte dall'imprenditore agricolo e dirette alla naturale trasformazione della propria produzione agricola.

6.4 - OPERAZIONI DIVERSE - IL REGIME PER LE IMPRESE AGRICOLE MISTE

Il comma 5 del nuovo articolo 34, che sostituisce il terzo comma del precedente testo normativo, reca la disciplina della cosiddetta "impresa mista", che si configura allorché il produttore agricolo nell'ambito della stessa impresa effettua anche operazioni imponibili diverse dalle cessioni di prodotti agricoli o ittici elencati nella prima parte della Tabella A allegata al D.P.R. n.633 del 1972.

Al riguardo si ricorda che il regime per le imprese miste trova applicazione solo nell'ipotesi in cui vengono effettuate dal produttore agricolo alcune operazioni imponibili non rientranti nell'attività di produzione agricola propriamente detta (Tab. A, parte 1°); deve trattarsi dunque di operazioni - e non attività - che rivestano il carattere di occasionalità ed accessorietà rispetto all'attività di produzione agricola consistente nelle richiamate cessioni di prodotti agricoli e ittici; vale a dire che tali operazioni non debbono in sostanza essere svolte con carattere di sistematicità, ripetitività od organizzazione tale da configurare l'esercizio di una autonoma attività collaterale da assoggettare a norma dell'articolo 36, quarto comma , all'obbligo della contabilità separata.

Rientrano tra le suddette operazioni quelle connesse e complementari all'attività di manipolazione, trasformazione o lavorazione di uno dei prodotti di cui al comma 1, dell'articolo 34, che siano finalizzate ad integrarle e completarle.

Esempi di tali operazioni "diverse" sono:

- cessioni di prodotti agricoli o ittici non compresi nella prima parte della Tabella A (es. vendita di carni bovine e suine - concimi - latte confezionato, vini liquorosi, ecc.);

- servizi agromeccanici effettuati occasionalmente nei confronti di altre imprese agricole.

Per dette operazioni "diverse" il produttore agricolo ha, com'è noto, l'obbligo di provvedere alla distinta annotazione (in colonne separate o per blocchi di operazioni) nei registri IVA e alla indicazione separata in sede di liquidazione periodica e di dichiarazione annuale.

L'imposta dovuta per le predette operazioni imponibili diverse dovrà essere determinata detraendo analiticamente dall'imposta riscossa per rivalsa per le menzionate operazioni quella relativa agli acquisti ed alle importazioni di beni non ammortizzabili e dei servizi esattamente individuati ed utilizzati in via esclusiva per la produzione di quei beni e servizi che formano oggetto delle operazioni stesse.

Non e ammessa pertanto in detrazione, l'imposta assolta sui costi indivisibili (ad esempio spese generali) che non siano specificamente imputabili alle operazioni diverse da quelle indicate nella Tabella A, parte 1°(c.d. operazioni diverse).

Rientrano nella previsione normativa del regime delle imprese agricole miste - come peraltro già precisato in passato - anche le cessioni di prodotti agricoli o ittici, compresi nella prima parte della tabella A) allegata al D.P.R. n. 633 del 1972, ma ottenuti in parte dalla produzione dell'imprenditore agricolo e in parte da acquisti effettuati presso altri imprenditori agricoli o terzi per migliorare qualitativamente e quantitativamente i beni di propria produzione (es. acquisti da terzi di uve o vini da taglio).

In tal caso, ai fini della determinazione dell'imposta dovuta per tali operazioni, distintamente calcolata in sede di liquidazione periodica, e consentito computare in detrazione in via analitica, al pari di quanto previsto,

per gli enti di tipo associativo, dal comma 2, lett. c) dell'art. 34, l'imposta relativa ai citati acquisti presso terzi risultante dalle relative fatture d'acquisto; la detrazione forfetaria invece sarà consentita nella misura proporzionale in cui i prodotti agricoli, che saranno poi oggetto di cessione, siano provenienti dalla propria produzione agricola.

Si consideri al riguardo il seguente esempio di liquidazione periodica di un'impresa agricola mista che produca vino utilizzando vino da taglio acquistato presso terzi nella misura del 10% del vino complessivamente ottenuto quale produzione vinicola.

Totale produzione 10.000 litri di vino, di cui il 10% proveniente da vino acquistato da terzi al prezzo di lire 2.500 il litro ed il resto ottenuto con vino di propria produzione.

Prezzo di vendita del vino L. 3.500 + IVA (20%)

Spese di imbottigliamento L.5.000.000 + IVA (20%) L. 1.000.000

Totale da fatture emesse
e corrispettivi riscossi ....L. 35.000.000 + IVA L. 7.000.000

Totale da fatture di acquisto di vino da terzi
L. 2.500x1.000=2.500.000+IVA 20%..............L. 2.500.000 + IVA L. 500.000

Liquidazione mese/trimestre 1998 - Annotazione distinta per operazioni diverse da quelle agricole

- IVA relativa alle operazioni imponibili............ L. 7.000.000

meno

- IVA detraibile relativa ad acquisti presso terzi utilizzati nella produzione agricola. - L. 500.000

meno

- IVA detraibile relativa alle spese di imbottigliamento del vino acquistato da terzi 10 % di 1.000.000 L. 100.000

meno

- IVA detraibile forfetariamente (regime speciale di detrazione) 90%x35.000.000 = 31.500.000
  31.500.000x9%(perc.di compensazione vino)= 2.835.000......... L. 2.835.000

IVA dovuta L. 3.565.000

6.5 - ESERCIZIO DI PIU' ATTIVITA'

6.5.1 - OBBLIGO DELLA CONTABILITA' SEPARATA PER LE ATTIVITA DIVERSE

Come già precisato in passato. si ricorda che non è riconducibile nella fattispecie dell'impresa mista l'ipotesi in cui le operazioni imponibili diverse, di cui si e detto nel precedente paragrafo 5, vengano effettuate dal produttore agricolo sistematicamente e continuativamente in modo tale da configurare lo svolgimento di un'altra attività, diversa da quella agricola.

In tal caso si rende infatti applicabile la disciplina prevista dall'articolo 36,quarto comma, del D.P.R. n.633 del 1972, la quale prevede l'obbligo

dell'applicazione separata dell'imposta, secondo le disposizioni applicabili a ciascuna attività e con riferimento ai rispettivi volumi d'affari, per le attività, quali quella di cui all'art. 34, per le quali si applica la detrazione con criteri forfettari, qualora essa venga svolta dallo stesso soggetto unitamente ad altre attività.

Costituiscono esempi di attività diverse da quelle agricole per le quali si configura l'obbligo di separazione delle attività: l'attività di agriturismo, la vendita continuativa ed organizzata di prodotti per il giardinaggio da parte del produttore agricolo esercente attività nel settore vivaistico o servizi continuativi di manutenzione di parchi e giardini, la vendita di carni bovine macellate, surgelate, etc..

E' appena il caso di precisare che la separazione delle attività non e obbligatoria nell'ipotesi in cui il produttore agricolo abbia optato preventivamente per l'applicazione del regime ordinario per l'attività agricola dallo stesso svolta, così come previsto dall'undicesimo comma, dell'articolo 34.

Si ritiene opportuno ricordare che in merito all'imputazione a ciascuna attività esercitata, dell'imposta detraibile relativa agli acquisti di beni e servizi utilizzati promiscuamente, il menzionato articolo 36, al quinto comma, stabilisce. nell'ipotesi che sussistano limitazioni al diritto di detrazione o di detrazione forfetaria. l'ammissibilità della detrazione nei limiti della parte di utilizzazione dei beni e servizi acquistati imputabili all'attività separata.

In ordine ai criteri di imputazione a ciascuna attività dell'imposta assolta sugli acquisti di beni e servizi utilizzati, si fa rinvio alle direttive impartite con la circolare n. 18 del 22 maggio 1981, emanata dalla soppressa Direzione Generale delle Tasse e II.II. sugli Affari, le quali debbono ritenersi tuttora valide, tenendo presente la eventuale rettifica della detrazione prevista dalll'art.19-bis

2, ove ne consegua, con riferimento ad una delle attività separate, un diverso diritto alla detrazione dell'imposta.

6.5.2 - DIVIETO DI CONTABILITA' SEPARATA ALL'INTERNO DELL'ATTIVITA' AGRICOLA

Il comma 10 dell'art. 34 introduce, con finalità antielusive e nell'intento di eliminare abusi e distorsioni commerciali, il divieto di separazione facoltativa delle attività -prevista in via generale dall'articolo 36, terzo comma del D.P.R. n. 633 del 1972- all'interno dell'attività agricola svolta dal soggetto cui si rende applicabile il regime speciale di cui all'articolo 34.

La nuova disposizione ha effetto dal 1° gennaio 1998 e pertanto a partire da tale data debbono ritenersi superate le istruzioni ministeriali (decisione Ispettori Compartimentali delle Tasse e II.II. sugli Affari del 20-21 aprile 1983- Risoluzione ministeriale n. 396118 dell'8 giugno 1984) che consentivano detta separazione nell'ambito dell'impresa agricola, purchè le attività da separare fossero oggettivamente scindibili e come tali suscettibili di formare oggetto di autonomo esercizio di impresa.

A partire da tale data viene infatti previsto che, agli effetti delle disposizioni di cui all'articolo 36, le attività svolte nell'ambito della medesima impresa agricola da cui derivano i prodotti assoggettati alla disciplina del regime speciale di detrazione, sono per presunzione normativa considerate in ogni caso un'unica attività.

Ne consegue che le eventuali diverse attività agricole (esempio: produzione e trasformazione del latte -allevamento di suini) svolte nell'ambito della stessa impresa cui si rende applicabile il regime speciale agricolo, dovranno essere gestite con contabilità unitaria e con applicazione all'intera

attività del regime speciale d'imposta, qualora ovviamente ne sussistano i presupposti.

E' pertanto da ritenersi automaticamente caducata, a far data dal 1° gennaio 1998, l'eventuale opzione per l'applicazione dell'imposta nei modi ordinari già esercitata nel passato per una o più attività gestite con contabilità separata; l'intera attività agricola rientra pertanto, dalla predetta data, nel regime naturale proprio, vale a dire il regime speciale di cui all'articolo 34, senza alcuna revoca espressa da parte del produttore agricolo interessato.

E' data tuttavia facoltà al medesimo soggetto di continuare ad applicare l'imposta nei modi ordinari per l'intera attività agricola svolta, esercitando l'opzione a norma del comma 11 del nuovo testo dell'articolo 34, con le modalità e i termini specificati successivamente, sottostando al nuovo vincolo quinquennale ivi previsto. In entrambi i casi in cui la attività precedentemente gestita con contabilità separata, passi dal regime normale al regime speciale ovvero l'altra attività gestita in regime speciale passi al regime normale in forza dell'opzione sopra citata, si renderà applicabile la rettifica della detrazione ai sensi del comma 3 dell'articolo 19- bis 2.

6.6 - DISCIPLINA DEI PASSAGGI DI PRODOTTI AGRICOLI E ITTICI A COOPERATIVE, ENTI ED ALTRI ORGANISMI ASSOCIATIVI - ADEMPIMENTI- PRO-RATA DI DETRAZIONE

6.6.1-CONDIZIONI PER L'APPLICAZIONE DEL REGIME SPECIALE ALLE COOPERATIVE, ENTI ED ALTRI ORGANISMI ASSOCIATIVI

Come già detto in precedenza , il nuovo regime speciale di detrazione si applica anche, in forza di quanto disposto dal comma 2, lettera c), dell'articolo 34, per le cessioni di prodotti agricoli e ittici compresi nella prima parte della Tabella A) allegata al D.P.R. n. 633 del 1972, effettuate da cooperative, da enti

che provvedono per legge alla vendita collettiva di tali beni e dalle altre organizzazioni associative ivi elencate, qualora effettuino tali vendite per conto dei produttori soci, associati o partecipanti, nello stato originario o previa manipolazione o trasformazione.

Condizione indispensabile per l'applicabilità a tali soggetti del nuovo regime speciale e' che i produttori agricoli per conto dei quali sono effettuate dette cessioni siano soggetti "agevolabili" ai sensi del nuovo articolo 34; occorre cioe che siano soggetti cui si rende "potenzialmente" applicabile il medesimo regime speciale di detrazione, in quanto anzitutto conferiscano beni provenienti dalla propria produzione ed inoltre rientrino nei limiti di volume d'affari richiesto a partire dall'anno 2000, ancorchè abbiano, in concreto, optato per l'applicazione dell'imposta nei modi ordinari con le prescritte formalità.

Al fine di permettere all'organismo associativo o all'ente di conoscere se il socio si trova nelle condizioni previste dall'articolo 34, lo stesso comma 2, lettera c), di detto articolo , prevede che entro il 31 gennaio di ciascun anno, ovvero, per i soggetti che iniziano l'attività, entro 30 giorni dall'inizio attività, ovvero entro 30 giorni dall'adesione all'organismo associativo per i soci che subentrano durante l'anno, i produttori agricoli soci, associati o partecipanti presentino all'ente o all'organismo associativo un'apposita comunicazione attestante il possesso per l'anno di riferimento dei requisiti previsti per l'applicazione del regime speciale di cui all'articolo 34, nei sensi sopra illustrati. L'ente associativo dovrà ovviamente tener conto di eventuali recessi di soci in regime speciale che possono avvenire nel corso dell'anno successivamente al 31 gennaio.

Analoga disciplina si applica ai consorzi, i quali possono applicare il nuovo regime speciale nei limiti in cui cedono prodotti per conto di cooperative che operano in regime speciale nei sensi anzidetti, le quali dovranno, a tal fine, produrre a loro volta la menzionata comunicazione.

Atteso inoltre che per gli anni 1998 e 1999 il regime speciale è applicabile a tutti i produttori agricoli di cui all'articolo 34, a prescindere dal volume d'affari conseguito, giova ribadire che, anche nei confronti delle cooperative, degli enti e degli altri organismi associativi che effettuano cessioni per conto dei propri associati produttori si rende sempre applicabile, limitatamente a tali conferimenti, il regime speciale. In detto periodo transitorio la comunicazione sopra richiamata dovrà solamente attestare la qualifica di produttore agricolo da parte del soggetto conferente per tutti i beni oggetto di conferimento all'ente associativo.

A partire dall'anno 2000, invece, la detrazione forfetizzata dell'imposta si renderà applicabile limitatamente ai conferimenti effettuati dai soci o partecipanti che abbiano realizzato nell'anno precedente un volume d'affari inferiore o pari a 40 milioni di lire. Il superamento nel corso dell'anno di detto limite di volume d'affari non fa venir meno l'applicazione del regime speciale neanche nei confronti dell'organismo associativo o dell'ente conferitario; l'anzidetto superamento influenzerà invece il regime d'imposta dell'anno successivo, sia del produttore agricolo che della cooperativa o ente.

La compresenza, nell'ambito della compagine sociale, di soci "agevolabili e non" comporta l'onere di calcoli particolari da operare per l'applicazione proporzionale della detrazione forfetizzata con l'applicazione delle percentuali di compensazione (cosiddetti "prorata"); calcoli da effettuarsi sulla base delle disposizioni contenute nel medesimo comma 2, lett. c) (secondo periodo) dell'articolo 34, che saranno dettagliatamente di seguito esaminate.

Le vendite effettuate per conto di tutti gli altri soci "non agevolabili" nei sensi anzidetti comportano invece l'applicazione della detrazione dell'imposta assolta sui relativi conferimenti nei modi ordinari, nei limiti previsti, ovviamente, dall'articolo 19 del D.P.R. n.633 del 1972.

6.6.2-TRATTAMENTO TRIBUTARIO DEI PASSAGGI DI PRODOTTI AGRICOLI E ITTICI

In forza del combinato disposto del comma 1 e del comma 7 del nuovo articolo 34, che sostituisce il comma 8 del medesimo articolo nel testo vigente fino al 31.12.97, i passaggi dei prodotti agricoli ed ittici compresi nella tabella A) allegata al D.P.R. n. 633 del 1972 da parte dei produttori agricoli soci, associati o partecipanti, che applicano il regime speciale, alle cooperative o agli altri organismi associativi si considerano effettuati all'atto del versamento del prezzo da parte degli enti o degli organismi associativi. Su tali conferimenti si applicano le aliquote corrispondenti alle percentuali di compensazione relative ai prodotti ceduti se l'ente o l'organismo associativo applica il medesimo regime speciale.

Due sono pertanto gli elementi rilevanti che conseguono da tali disposizioni: l'applicazione delle percentuali di compensazione sull'importo dei conferimenti ed il momento in cui tali operazioni debbono considerarsi effettuate.

6.6.3 - ALIQUOTE APPLICABILI

Come gia' precisato, le percentuali di compensazione possono applicarsi solo se sia il socio conferente che l'organismo conferitario applicano di fatto, avendone i requisiti, il regime speciale di detrazione; al contrario, quindi, non si applicano le percentuali di compensazione se il socio produttore ha scelto, mediante comunicazione dell' opzione, di applicare l'imposta nei modi ordinari ovvero se analoga opzione e' esercitata dall'ente o organismo associativo.

In tale ultimo caso, infatti (socio o cooperativa a regime normale), ai menzionati passaggi di prodotti agricoli o ittici si rendono applicabili le aliquote proprie previste per tali prodotti.

Si applicano invece in ogni caso le aliquote corrispondenti alle percentuali di compensazione ai passaggi di prodotti agricoli o ittici effettuati dai produttori agricoli in regime di esonero (contribuenti esonerati dagli adempimenti contabili di cui al comma 6, primo e secondo periodo, dell'art 34), ancorche' l'ente associativo sia per opzione in regime normale (articolo 34, comma 1).

6.6.4 - MOMENTO IMPOSITIVO

Quanto al momento in cui tali passaggi di prodotti agricoli e ittici debbono considerarsi effettuati ai fini dell'applicazione dell'IVA e dei conseguenti adempimenti (es. fatturazione), si evidenzia che la relativa disciplina, contenuta nel citato comma 7 dell'articolo 34, abbandona il riferimento all'articolo 2, punto 3, del D.P.R.n. 633 del 1972 (rapporto di commissione) e conferma inequivocabilmente che, per i soggetti cui si rende applicabile l'articolo 34 (e quindi anche il comma 7 del citato articolo), il momento di effettuazione coincide con quello di pagamento del prezzo al produttore agricolo associato, salvo ovviamente, quanto previsto dall'articolo 6,quarto comma , del D.P.R. n. 633 del 1972, in relazione alla spontanea anticipazione del momento impositivo (e di esigibilità) attraverso l'emissione anticipata della fattura o il pagamento di acconti. E cio' non viene influenzato dall'eventuale opzione per il regime normale IVA esercitata, ai sensi del comma 11 dello stesso articolo 34. dall'ente o organismo associativo conferitario, perche' e' in sostanza il produttore agricolo conferente che decide, con il proprio regime d'imposta, le "regole" applicabili alle operazioni in commento.

Pertanto, qualora il socio abbia invece optato per l'applicazione dell'imposta nei modi ordinari, il momento impositivo segue le regole generali dell'imposta previste dal richiamato art. 6 del D.P.R. n. 633 del 1972, ed occorre pertanto fare riferimento, ai fini dell'individuazione del momento di

effettuazione dell'operazione e quindi dell'aliquota applicabile, nonchè della connessa fatturazione, al momento della consegna o spedizione dei beni.

Tuttavia, qualora la base imponibile dei prodotti ceduti sia indeterminata perchè il prezzo, in base a disposizioni legislative, usi convenzionali, accordi economici collettivi o clausole contrattuali è commisurato ad elementi ancora non conosciuti al momento di effettuazione dell'operazione, l'esigibilità dell'imposta è differita all'atto in cui i suddetti elementi sono noti o il prezzo è stato comunque determinato.

Inoltre si precisa che, a seguito dell'abbandono esplicito della disciplina del contratto di commissione nell'ipotesi dei passaggi prevista dal comma 7 dell'articolo 34, debbono ritenersi superate le direttive impartite con la circolare n. 14 del 24.1.97, relativa all'ipotesi di cessione, tramite commissionari, di prodotti ittici ad esportatori agevolati.

6.6.5 - FATTURAZIONE DEI CONFERIMENTI

In relazione all'adempimento della fatturazione, il secondo periodo del citato comma 7 dell'articolo 34, stabilisce che permane, al fine di semplificare quanto più possibile gli adempimenti contabili degli agricoltori, la facoltà per le cooperative e gli enti di emettere la fattura per le operazioni in esame, per conto dei produttori agricoli soci o partecipanti, ma il soggetto passivo da cui dipende l'operazione resta pur sempre il produttore agricolo con il proprio regime fiscale cui l'operazione stessa resta vincolata, sia al fine del momento di emissione di tale documento che dell'aliquota applicabile.

Si ricorda inoltre che ai sensi del comma 11 dell'articolo 34, l'obbligo di emissione della fattura relativa ai passaggi dei prodotti agricoli e ittici, puo' essere adempiuto dagli enti conferitari, ancorche' questi ultimi abbiano, per l'anno in cui si verifica il momento impositivo, optato per l'applicazione dell'imposta nei modi ordinari.

Nell'ipotesi in cui il produttore agricolo socio o partecipante applichi per opzione l'imposta nei modi ordinari ed il prezzo non sia determinato al

momento della consegna o produzione dei beni, si rendono applicabili, ai fini della fatturazione e ricorrendone i presupposti, le disposizioni di cui al D.M. 15 novembre 1975, emanato in attuazione di quanto previsto in materia di modalità e termini speciali, dall'art. 73, primo comma, lett.b), del DPR n. 633 del 1972, in forza del quale la fattura può essere emessa, dal socio ovvero dalla cooperativa o ente, entro il mese successivo a quello in cui gli elementi cui è commisurato il prezzo sono noti ovvero il prezzo e stato comunque determinato.

Resta comunque fermo, anche in tale caso, l'obbligo di emettere la fattura qualora, anteriormente alla determinazione del prezzo, siano eseguiti pagamenti anche parziali dei corrispettivi.

Si precisa inoltre al riguardo che non rilevano in tale ipotesi le modifiche apportate all'articolo 23 del D.P.R. n.633 del 1972, dall'articolo 3 del recente decreto legge n. 328 del 1997, convertito dalla legge n. 410 del 1997 per quanto concerne l'annotazione delle fatture "con riferimento al momento della consegna o spedizione" dei beni, riferendosi detta disposizione alla esclusiva ipotesi della fatturazione differita di cui all'articolo 21, quarto comma, dello stesso decreto n. 633. Pertanto le fatture emesse ai sensi del D.M. 15 novembre 1975 devono essere annotate con riferimento al mese di determinazione del prezzo.

Inoltre, in relazione ai nuovi principi dell'IVA si precisa, come gia illustrato in precedenza nel paragrafo concernente gli adempimenti contabili, che in tale ipotesi, ai fini della liquidazione dell'imposta, occorre fare riferimento all'esigibilità sorta nel mese o trimestre precedente, essendo consentito il differimento della fatturazione e registrazione.

Attesa la complessa disciplina soprailllustrata, si riporta nel seguente prospetto la sintesi del trattamento tributario dei passaggi dei prodotti agricoli ed ittici alle cooperative, enti ed altri organismi associativi, a seconda che i soci produttori e gli enti associativi siano in regime speciale o normale.

DISCIPLINA DEI PASSAGGI DI PRODOTTI AGRICOLI E ITTICI

–

SOCIO **COOPERATIVA/ ENTE**

ANNO 1998

regime speciale **regime speciale**

applicazione delle percentuali di compensazione - momento impositivo: pagamento del prezzo -

Se la consegna dei prodotti e' avvenuta nel 1997, ma il prezzo e' pagato nel 1998, il momento impositivo e l'esigibilità si verificano nel 1998, con applicazione delle percentuali di compensazione vigenti nel 1998. Agli eventuali acconti fatturati nel 1997, per i quali il momento impositivo è sorto in tale ultimo anno, continuano ad applicarsi le percentuali di compensazione vigenti nel 1997.

regime speciale **regime normale**

applicazione delle aliquote proprie dei prodotti conferiti - momento impositivo: pagamento del prezzo -

Se la consegna dei prodotti e' avvenuta nel 1997, ma il prezzo e' pagato nel 1998, il momento impositivo e l'esigibilità si verificano nel 1998 con applicazione delle aliquote proprie dei prodotti conferiti vigenti nel 1998 - Agli eventuali acconti fatturati nel 1997 continuano ad applicarsi le percentuali di compensazione vigenti nel 1997 essendosi verificato in detto anno il momento impositivo.

regime normale **regime speciale**

applicazione delle aliquote proprie dei prodotti conferiti - momento impositivo: consegna o spedizione dei beni con applicazione, ai soli fini della fatturazione, del D.M. 15.11.1975 , qualora ne sussistano i presupposti e rinvio della esigibilità al momento della fissazione del prezzo- in quest'ultima ipotesi la liquidazione dell'imposta relativa ad un determinato mese o trimestre, dovrà comprendere dette operazioni per le quali l'esigibilità è sorta nel mese o trimestre precedente.

Se la consegna dei prodotti e' avvenuta nel 1997, la fatturazione dovrà effettuarsi entro il 1997 con applicazione delle aliquote normali vigenti al momento della consegna Se invece il prezzo e determinato nel 1998, l'esigibilità si verifica nel 1998 e la fatturazione dovrà essere effettuata in tale anno tenendo conto delle aliquote vigenti al momento della consegna (1997). Se, infine, il socio era in regime speciale nell'anno 1997 (in quanto nel 1998 ha optato per il regime normale) e la consegna è avvenuta nel 1997 ma il prezzo è determinato nel 1998 la fatturazione dovrà effettuarsi nel 1998 tenendo conto delle percentuali di compensazione vigenti nel 1997 al momento della consegna.

regime normale **regime normale**

applicazione delle aliquote proprie dei prodotti conferiti - momento impositivo: consegna o spedizione dei beni con applicazione, ai soli fini della fatturazione, delle disposizioni di cui al D.M. 15.11.1975 - il resto, come nell'ipotesi precedente.

In sostanza, ai fini dell'esatta individuazione del trattamento tributario dei conferimenti nelle ipotesi di operazioni a cavallo degli anni 1997/1998, con interferenze della mutata disciplina, deve farsi riferimento a quanto gia precisato dalla scrivente in sede di dichiarazione annuale per l'anno 1996 con la circolare n. 36 del 13.2.97 (paragrafo 12 - Modalità di presentazione della dichiarazione in presenza di diversi regimi d'imposta) e cioe alle regole applicabili al regime dell'anno in cui per il produttore agricolo, socio o partecipante è sorta l'obbligazione tributaria.

6.6.6 - PASSAGGI DI PRODOTTI ITTICI DA PARTE DEGLI ESERCENTI LA PESCA MARITTIMA

Ai sensi del nuovo comma 8 dell'articolo 34, con il quale viene sostituito il decimo comma del testo vigente al 31 dicembre 97, la disciplina appena commentata -relativa ai passaggi dei prodotti agricoli e ittici compresi nella prima parte della Tabella A) allegata al D.P.R. n.633 del 1972 recata dal comma 7 del medesimo articolo 34- si estende ai passaggi di prodotti ittici provenienti da acque marittime, lagunari e salmastre effettuati dagli esercenti la pesca nelle predette acque alle cooperative fra loro costituite e relativi consorzi.

L'estensione concerne, in sostanza, solo la definizione del momento impositivo (pagamento del prezzo al socio) e la facoltà di assolvere all'obbligo di fatturazione da parte delle cooperative o consorzi in luogo dell'esercente la pesca marittima ma non anche l'applicazione delle percentuali di compensazione all'imponibile di tali operazioni, in quanto i prodotti ittici provenienti dalla pesca in acque marittime, lagunari e salmastre non sono compresi, come gia precisato, nella parte prima della tabella A) allegata al D.P.R. n. 633 del 1972; nei punti 7 e 8 della citata tabella sono infatti, in sostanza, compresi solo i prodotti ittici derivanti dalla pesca in acque dolci e dalla piscicoltura (allevamento in acque dolci o marine). Pertanto,, agli esercenti la pesca marittima, continua a non applicarsi ai fini dell'IVA il regime speciale agricolo, ma solo la regolamentazione dei passaggi del pescato alle cooperative e loro consorzi.

6.6.7. LIQUIDAZIONI PERIODICHE - PRORATA DI DETRAZIONE

Come gia' precisato la compresenza nella compagine sociale di una pluralita' di soci, di cui alcuni produttori agricoli cui si rende applicabile il nuovo regime speciale agricolo ed altri non in possesso delle condizioni richieste per poterne fruire, influenza l'applicazione del regime speciale di detrazione da parte delle cooperative, enti ed altri organismi associativi di cui al comma 2, lettera c), dell'art. 34 ed impone a tali soggetti di effettuare, in sede di liquidazione periodica e di dichiarazione annuale, particolari calcoli proporzionali , cosiddetti "prorata"di detrazione, al fine di determinare l'esatto importo dell'imposta detraibile nel periodo.
Il citato comma 2, lett.c), prevede al riguardo che i costi dei predetti soggetti siano distinti nei tre gruppi sottoindicati, a seconda che concernano conferimenti da parte di soci "agevolabili", conferimenti di soci "non agevolabili" unitamente ad acquisti e importazioni di altri prodotti agricoli presso terzi, ovvero acquisti ed importazioni di altri beni e servizi non agricoli.

Tale adempimento deve essere posto in essere dall'1 gennaio 1998, data di entrata in vigore del regime speciale di detrazione, con la particolarita' che , non assumendo rilevanza nel periodo transitorio per la generalita' dei soci il volume d'affari conseguito, la ripartizione tra il primo e il secondo gruppo per quanto riguarda i soci o partecipanti, sara' in funzione esclusivamente della qualita'di produttore agricolo posseduta o meno dal socio per i beni conferiti ; infatti i conferimenti di beni da parte di soggetti 'non produttori' debbono essere equiparati, ai fini della detrazione, agli acquisti di prodotti agricoli presso terzi.

Distinzione dei costi ai fini della detrazione applicabile:

1 - *Costi con detrazione forfetizzata relativi ai conferimenti di soci agevolabili*

La detrazione compete in relazione ai conferimenti effettuati da parte dei soci, associati o partecipanti "agevolabili",che possono, cioe',applicare il regime speciale agricolo, ancorche' di fatto siano in regime normale per opzione .
L'imposta detraibile forfettariamente e' determinata quindi applicando alle operazioni imponibili effettuate dall'organismo associativo la percentuale ottenuta dal seguente rapporto:

CONFERIMENTI DI SOCI AGEVOLABILI

--= %

TOT.CONFERMENTI, ACQUISTI E IMPORT. DI PRODOTTI AGRICOLI E ITTICI DA TERZI

Determinata cosi' la parte di operazioni imponibili corrispondente ai conferimenti "agevolabili", si applicherà a tale importo la percentuale di compensazione corrispondente al prodotto ceduto dall'organismo associativo e si otterrà la detrazione spettante relativa ai conferimenti effettuati dai soci "agevolabili".

Qualora la cooperativa, consorzio od ente effettui cessioni di piu' prodotti agricoli, per le quali sono stabilite differenti percentuali di compensazione, si rende necessario determinare dapprima la misura di incidenza delle diverse percentuali di compensazione relative ai prodotti ceduti sulle vendite effettuate e, successivamente, ripartire la detrazione forfetaria come sopra determinata sulla base di tale misura

2 - Costi con detrazione analitica relativi ai conferimenti di soci "non agevolabili"ed agli acquisti di prodotti agricoli e ittici da terzi

La detrazione compete per l'intero importo dell'imposta assolta sui conferimenti effettuati dai soci che non possono applicare il regime speciale agricolo e sugli acquisti effettuati presso soggetti non associati ne' partecipanti.

3 - Restanti acquisti e importazioni di beni e servizi necessari all'esercizio dell'attivita'(es. spese generali)

La detrazione in tal caso compete in proporzione ai conferimenti ricevuti da soggetti "non agevolabili"ed agli acquisti e importazioni effettuati presso terzi.
L'imposta detraibile e' determinata applicando all'imposta assolta sui predetti acquisti e importazioni la percentuale ottenuta dal seguente rapporto (e corrispondente al complemento a 100 della percentuale dei costi del gruppo 1)

CONFERIMENTI DI SOCI NON AGEVOLABILI + ACQUISTI E IMPOR..DI PRODOTTI AGRICOLI E ITTICI DA TERZI

--= %

TOT.CONFERIMENTI+ ACQUISTI E IMPOR..DI PRODOTTI AGRICOLI E ITTICI DA TERZI

Si riporta a chiarimento il seguente esempio.

Si consideri una cooperativa che effettua cessioni di vino nel corso dell'anno 1998 (mese/trimestre) per complessive Lire 150.000.000 di imponibile e di Lire 30.000.000 di IVA (20%).

A fronte di tali incassi, abbia ricevuto conferimenti imputabili allo stesso periodo per i seguenti importi:

	Imponibile	*Aliquota*	*Imposta*
1- Conferimenti di uva da soci produttori in regime speciale di detrazione (perc.comp.)	60.000.000	4%	2.400.000
- Conferimenti di uva da soci produttori in regime normale per opzione (aliq.ord.)	25.000.000	10%	2.500.000
2 - Conferimenti di uva da soci non produttori (aliq.ord)	8.000.000	10 %	800.000
e acquisti da terzi (aliq.ord.)	6.000.000	10%	600.000
3 - Spese generali (aliq.ord.)	6.000.000	20%	1.200.000

Liquidazione dell'imposta relativa al periodo in esame

- IVA relativa alle operazioni imponibili.. Lire 30.000.000

meno

- IVA detraibile:

1 -Detrazione sui conferimenti di soci agevolabili

$$\frac{60.000.000 + 25.000.000}{60.000.000 + 25.000.000 + 8.000.000 + 6.000.000} = 86\%$$

86 % di 150.000.000 = 129.000.000

129.000.000 x 9 % (perc.comp.vino) = 11.610.000 (detr.forfetaria) - 11.610.000

2 - Detrazione sui conferimenti di soci non agevolabili e su acquisti di prodotti agricoli da terzi - 1.400.000
(800.000 + 600.000)

3 - Detrazione su altri acquisti residuali (spese generali)

$$\frac{14.000.000}{99.000.000} = 14\%$$ (complemento a 100 della percentuale dell'86%)

(60.000.000 + 25.000.000 + 8.000.000 + 6.000.000)

14% di 1.200.000 (IVA su spese generali) = 168.000 - 168.000

IVA dovuta nel periodo 16.822.000

Naturalmente i pro-rata di detrazione relativi alle fasce di acquisti sopra indicati, possono variare nel corso dell'anno in relazione al periodo in cui avvengono i conferimenti da parte dei soci; si rende pertanto necessario ricalcolare i prorata di detrazione definitivi relativi all'intero anno solare in sede di dichiarazione annuale ed effettuare in tale occasione i relativi conguagli.

In merito a quali conferimenti occorre comprendere nelle liquidazioni di un determinato anno, si precisa che necessita tener conto delle regole applicabili al produttore agricolo conferente nel periodo in cui e' sorta l'obbligazione tributaria (momento impositivo - aliquote applicabili - fatturazione) secondo lo schema riportato al paragrafo 6.7.5.

In particolare , se al socio conferente si applica il regime speciale, occorrera' tener conto di tutti quei conferimenti per i quali nel periodo di riferimento e' stato pagato il prezzo al produttore agricolo ovvero per i quali e' stata emessa fattura; se invece il socio e' in regime normale ,e' al momento della consegna o spedizione dei prodotti che occorre fare riferimento ovvero al momento di fissazione del prezzo, qualora al suddetto momento di effettuazione dell'operazione il prezzo non sia ancora determinato.

Si precisa inoltre che per tutti quei periodi (mesi o trimestri) in cui si verificano soltanto operazioni di vendita da parte dell'ente o organismo associativo, la detrazione forfetizzata non subisce limitazioni, fermo restando ovviamente l'obbligo di effettuare il conguaglio annuale mediante l'applicazione dei sistemi proporzionali in precedenza descritti, sulla base del complesso delle operazioni attive e passive effettuate nell'anno.

6.7 - REGIME DI ESONERO - REGIME SEMPLIFICATO

6.7.1 - REGIME DI ESONERO

Con il comma 6 dell'articolo 5 e stata data attuazione all'impegno assunto dal Governo in sede parlamentare, in occasione della conversione del D.L 11 marzo 1997, n. 50 , di rivedere, con effetto dall'anno 1998, tenendo conto della prevista introduzione a partire da tale anno della nuova imposta (IRAP) prevista dall'articolo 3, comma 143, lettera a), della legge n. 662 del 1996, la disciplina fiscale in materia di IVA delle attività agricole in funzione

della semplificazione degli adempimenti documentali e contabili nonchè della lotta all'evasione.

Si ricorda al riguardo che il D.L. n. 50 del 1997 aveva apportato, con le disposizioni contenute nei commi 1 e 3 dell'articolo 2, radicali trasformazioni al regime degli agricoltori esonerati previsto dal quarto comma dell'articolo 34, (nel teso vigente fino al 1997), assoggettando detti contribuenti allo stesso regime contabile semplificato, già previsto dall'articolo 3, comma 172, della legge n. 662 del 1996 per i contribuenti cosiddetti minimi, cioe con volume d'affari non superiore a 20 milioni di lire.

Soppressa tale disposizione in sede di conversione del citato D.L. n. 50, dalla legge 9 maggio 1997 n. 122, sono tornate applicabili le disposizioni introdotte, con effetto dal 2 marzo 1997, dalla legge 28 febbraio 1997 n. 30 di conversione del D.L. n. 669 del 1996, che aveva previsto l'aumento da 10 a 20 milioni di lire del limite di volume d'affari stabilito per poter fruire del regime di esonero dal versamento dell'imposta e dagli adempimenti contabili per i produttori agricoli di cui all'articolo 34 del D.P.R. n. 633 del 1972.

Pertanto, fino al 31 dicembre 1997 il regime di esonero trova applicazione nei confronti dei produttori agricoli che hanno realizzato nell'anno solare precedente un volume d'affari non superiore a 20 milioni di lire.

A partire dal 1° gennaio 1998 il regime di esonero dagli adempimenti contabili cambia completamente a seguito delle nuove disposizioni contenute nel comma 6 del nuovo testo dell'articolo 34 ed assume la seguente struttura:

a) Contribuenti con volume d'affari non superiore a 5 milioni di lire (articolo 34, comma 6, primo periodo);

I produttori agricoli, così come definiti dal comma 2 del medesimo articolo 34, che nell'anno solare precedente hanno realizzato un volume d'affari inferiore o pari a cinque milioni di lire, costituito per almeno due terzi da

cessioni dei prodotti agricoli e ittici compresi nella prima parte della tabella A), sono esonerati dal versamento dell'imposta relativa alle operazioni diverse da quelle strettamente agricole indicate nel primo comma dell'articolo 34 e da tutti gli obblighi documentali e contabili (fatturazione, registrazione, liquidazioni periodiche, dichiarazione annuale). Ad essi fa carico esclusivamente l'obbligo di numerare e conservare le fatture e le bollette doganali relative agli acquisti e alle importazioni, nonchè le fatture di vendita emesse per loro conto dai cessionari o committenti.

L'obbligo di fatturazione per le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate dai produttori agricoli "esonerati", comprese le operazioni diverse da quelle di cui al primo comma dell'articolo 34 effettuate nel limite di un terzo previsto dalla norma, continua infatti, ai sensi del medesimo comma 6 dell'articolo 34, ad essere posto a carico dei cessionari o committenti che acquistano dal produttore agricolo beni o servizi nell'esercizio dell'impresa i quali devono annotarle distintamente, in apposite colonne o sezione del registro degli acquisti , a norma dell'art. 25.

Al riguardo si ricorda che le cessioni effettuate dai soggetti "esonerati" nel mese di dicembre 1997 con emissione di fattura da parte del cessionario o committente ai sensi dell'art. 21, quarto comma, secondo periodo (autofattura differita) concorrono alla quantificazione del volume d'affari del produttoore agricolo per l'anno 1997, ai sensi delle nuove disposizioni recate dall'art. 3 del D.L. n. 328 del 1997, convertito dalla legge 29 novembre 1997 n. 410).

Sulle cessioni dei prodotti agricoli e ittici elencati nella prima parte della tab. A) allegata al D.P.R. n. 633 del 1972, effettuate dai predetti agricoltori "esonerati", nonchè sui conferimenti ai soggetti individuati nel secondo comma, lett. c), dell'articolo 34 (cooperative, consorzi, enti), si rendono comunque applicabili, come gia precisato, le aliquote corrispondenti alle percentuali di compensazione stabilite con decreto del Ministro delle Finanze, di concerto con il Ministro per le politiche agricole, per l'espressa eccezione fatta nel comma 1

dell'articolo 34, alla generale applicazione delle aliquote proprie dei beni ceduti.

b) - Contribuenti con volume d'affari non superiore a 15 milioni di lire che esercitano l'attività nei comuni montani (articolo 34, comma 6, secondo periodo);

Analogo regime di esonero e esteso ai produttori agricoli che hanno realizzato nell'anno solare precedente un volume d'affari non superiore a 15 milioni di lire, costituito per almeno due terzi da cessioni di prodotti agricoli e ittici compresi nella prima parte della Tabella A) allegata al D.P.R. n. 633 del 1972, qualora esercitino la loro attività esclusivamente nei comuni montani con meno di 1000 abitanti facendo riferimento all'ultimo censimento ufficiale, ovvero nei centri abitati con meno di 500 abitanti che sono stati ricompresi ed individuati nell'ambito degli altri comuni montani ad opera delle rispettive regioni come previsto dalla legge 31 gennaio 1994, n. 97.

Per fruire di tale esonero, devono ricorrere pertanto le seguenti condizioni:

1. volume d'affari, riferito all'anno solare precedente a quello di riferimento, non superiore a 15 milioni di lire;
2. limite di 1/3 per le operazioni diverse da quelle agricole, effettuate nell'anno precedente;
3. svolgimento in via esclusiva dell'attività agricola, risultante dalla dichiarazione prodotta ai sensi dell'articolo 35 del D.P.R. n. 633 del 1972, in uno o più dei territori montani sopra menzionati, a condizione ovviamente che siano stati individuati dalle regioni.

Non rientrano, pertanto, in tale limite di esonero i produttori agricoli che oltre a svolgere l'attività agricola nei territori indicati dall'articolo 34, esercitano la medesima attività anche in comuni diversi (es. su terreni solo parzialmente ubicati nei territori agevolati).

Per quanto concerne gli acquisti intracomunitari effettuati dai produttori agricoli esonerati, restano ovviamente fermi gli adempimenti previsti dagli artt. 47, comma 3, e 49, commi 1 e 2, del D.L. n. 331 del 1993, convertito dalla legge n. 427 del 1993, consistenti nella annotazione delle fatture di acquisto, nella presentazione all'Ufficio IVA competente della dichiarazione redatta su stampato conforme al Mod. INTRA 12, allegato al D.M.16 febbraio 1993, nonchè nel versamento dell'IVA dovuta per gli acquisti intracomunitari.

6.7.2 - CESSAZIONE DEL REGIME DI ESONERO

Il medesimo comma 6 prevede, al quarto periodo, che le disposizioni concernenti il regime di esonero cessano di avere applicazione a partire dall'anno solare successivo a quello in cui sono stati superati i limiti rispettivamente di 5 o di 15 milioni di lire - e sono, a decorrere da tale anno, collocati naturalmente nella disciplina del regime semplificato qualora il volume d'affari sia pari o inferiore a 40 milioni di lire - ma a condizione che non venga superato il limite di un terzo previsto per le operazioni diverse da quelle elencate nel comma 1 dell'articolo 34.

Al riguardo si precisa che nessuna comunicazione si rende necessaria all'Ufficio IVA competente a seguito della cessazione a decorrere dal nuovo anno, dell'esonero dagli adempimenti, ma solo l'eventuale comunicazione, ai sensi dell'art. 35 del D.P.R. n. 633 del 1972, del soggetto depositario delle scritture contabili.

Qualora l'ammontare delle operazioni diverse da quelle agricole superi, in corso d'anno, l'ammontare di un terzo, rapportato al totale delle operazioni complessive via via effettuate dall'imprenditore agricolo, comprensive dei beni ammortizzabili, potrebbe cessare l'esonero e potrebbe conseguentemente derivarne un debito d'imposta relativo all'anno stesso, qualora tale superamento venga confermato a fine anno.

Al riguardo, ai fini dei conseguenti adempimenti che ne possono derivare e in attesa che venga emanato il prescritto regolamento, si precisa che, ferma restando l'applicazione per l'intero anno solare delle aliquote corrispondenti alle percentuali di compensazione alle cessioni di prodotti agricoli e ittici effettuate e fermo restando altresì l'obbligo di fatturazione da parte del cessionario o committente, qualora alla fine dell'anno si riscontri l'effettivo superamento di detto limite di un terzo ed a prescindere dal volume d'affari realizzato, dovranno essere osservati i seguenti adempimenti:

1. annotazione riepilogativa in apposito registro tenuto ai sensi dell'art. 39 del DPR n. 633 del 1972; (tot. imponibile e totale imposta - con estremi fatture di riferimento) distinta a seconda delle percentuali di compensazione applicate, delle fatture ricevute (autofatture) per le cessioni di prodotti agricoli e ittici effettuate nell'anno;
2. annotazione riepilogativa separata dalla precedente, in apposita sezione del medesimo registro di cui al punto 1(ammontare complessivo imponibile distinto per aliquota d'imposta applicata e totale imposta) delle fatture ricevute con estremi delle fatture di riferimento (autofatture) per le operazioni diverse da quelle agricole effettuate nell'anno;
3 annotazione riepilogativa dell'ammontare imponibile dei corrispettivi e delle relative imposte, distinti secondo l'aliquota applicabile, relativi alle cessioni di prodotti agricoli nonchè alle cessioni di altri beni e alle prestazioni di servizi effettuate nell'anno nei confronti di privati consumatori senza emissione della fattura;
4. annotazione riepilogativa in altra sezione distinta del medesimo registro di cui al punto 1 delle fatture e bollette doganali relative agli eventuali acquisti e importazioni di beni e servizi esclusivamente utilizzati per l'effettuazione delle operazioni diverse, distinta per aliquota d'imposta assolta.

Tutte le suddette annotazioni devono essere effettuate entro il termine di presentazione della dichiarazione annuale che dovrà essere redatta utilizzando

il modello semplificato previsto dal medesimo comma 6 per i soggetti che si collocano nel regime semplificato.

Entro lo stesso termine dovrà essere poi eseguita la liquidazione dell'imposta dovuta per l'intero anno solare ed effettuato il relativo versamento, riferito alle operazioni diverse da quelle agricole effettuate nello stesso periodo, per le quali sono state applicate le aliquote proprie dei beni e servizi ceduti tenendo presente i criteri adottati per l'impresa mista disciplinata con carattere di generalità dal comma 5 del medesimo art. 34. E' consentita, infatti, anche in tale caso, la detrazione dell'imposta relativa agli acquisti e importazioni esclusivamente utilizzati per l'effettuazione delle operazioni diverse da quelle agricole. Relativamente al regime applicabile nell'anno successivo a quello di superamento del terzo, si precisa che occorre sempre fare riferimento al volume d'affari complessivamente conseguito tenendo presente, ai sensi dell'art. 20 del D.P.R. n. 633 del 1972, che solo a tali fini devono ritenersi escluse le cessioni di beni ammortizzabili.

Sulla base di quanto previsto nell'ultimo periodo del comma 6 dell'articolo 34, e data facoltà ai produttori agricoli esonerati di rinunciare al regime di esonero sopra illustrato. Per quanto concerne le modalità, i termini e i vincoli temporali connessi con tale opzione, si fa rinvio all'apposito paragrafo che fornisce tutti i chiarimenti utili all'esercizio delle opzioni e revoche relative al settore agricolo.

Si precisa in questa sede che, a seguito della rinuncia al regime di esonero, i produttori agricoli interessati possono scegliere, **senza alcuna successiva specifica opzione**, il regime cosiddetto "**semplificato**", previsto dal medesimo comma 6 - terzo periodo -, di cui si forniscono chiarimenti al paragrafo seguente, ovvero il **regime speciale ordinario**, cioe quello di detrazione forfetaria previsto in via ordinaria per i produttori agricoli, al quale non si applica il limite di un terzo relativamente all'effettuazione di operazioni diverse da quelle prettamente agricole.

Essi possono altresì optare per l'applicazione dell'imposta nei modi ordinari (**regime normale**) ai sensi del comma 11 del medesimo articolo 34, esprimendo specifica opzione con le modalità che verranno di seguito specificate.

In tutti i casi appena indicati, alla rinuncia al regime di esonero consegue l'applicazione, per le cessioni dei prodotti agricoli e ittici di cui al primo comma dell'articolo 34, delle aliquote proprie dei singoli prodotti, ad eccezione dei passaggi dei medesimi prodotti agli enti o organismi associativi cui si applica il regime speciale.

6.7.3 - REGIME SEMPLIFICATO (art. 34, comma 6, terzo periodo)

Il terzo periodo del comma 6 dell'articolo 34 introduce un nuovo regime semplificato riservato ai produttori agricoli che nell'anno solare precedente hanno realizzato un volume d'affari superiore a 5 milioni di lire, ovvero a 15 milioni di lire , ma inferiore o pari a 40 milioni di lire.

Tale regime semplificato si differenzia rispetto al regime speciale ordinario solo per l'aspetto degli adempimenti contabili, atteso che identiche sono sia la detrazione forfetaria dell'imposta, in misura corrispondente alle percentuali di compensazione, che l'applicazione delle aliquote normali per le cessioni di prodotti agricoli e ittici, dagli stessi effettuate nei limiti che verranno di seguito specificati: per le operazioni diverse dalle cessioni di prodotti agricoli e ittici si applica anche in tale caso il regime delle imprese agricole miste previsto dal comma 5 dello stesso art. 34

Condizione per fruire del regime semplificato, e la tipologia delle operazioni che compongono il volume d'affari, le quali devono essere costituite, come per i contribuenti esonerati dagli adempimenti contabili, dalle cessioni di prodotti agricoli o ittici elencati nella prima parte della tabella A) allegata al

D.P.R. n. 633 del 1972, nella misura minima di due terzi del complesso delle operazioni effettuate.

Quanto agli adempimenti contabili, i contribuenti in regime semplificato sono esonerati dall'obbligo delle liquidazioni periodiche e dei relativi versamenti. Essi debbono invece provvedere ai seguenti adempimenti:

1. emissione della fattura per tutte le operazioni effettuate, ovvero, a scelta dell'imprenditore agricolo ,emissione di fattura nei soli confronti dei soggetti d'imposta che acquistano i beni e i servizi nell'esercizio dell'impresa ed annotazione dei corrispettivi per le operazioni effettuate nei confronti di privati consumatori con le modalità e nei termini previsti dall'art. 24 del D.P.R. n. 633 del 1972. Si ricorda infatti che i produttori agricoli di cui all'articolo 34 sono esonerati dall'obbligo di emissione dello scontrino fiscale a norma dell'articolo 2, comma 1, lettera pp) del D.P.R. 21 dicembre 1996, n. 696.;
2. numerazione e conservazione, ai sensi del menzionato articolo 39, delle fatture emesse nonchè delle fatture e bollette doganali relative agli acquisti ed importazioni effettuati nell'esercizio d'impresa;
3. annotazione riepilogativa (totale imponibile e totale imposta), distinta a seconda delle aliquote applicate, entro il termine previsto per la presentazione della dichiarazione annuale, delle fatture emesse nel corso dell'anno solare, tale annotazione deve essere effettuata in apposito registro numerato e bollato ai sensi dell'articolo 39 del richiamato D.P.R. n. 633 del 1972, ovvero, ove tenuto, nel registro dei corrispettivi di cui all'articolo 24 del medesimo decreto; negli stessi termini e con le stesse modalità deve essere effettuata in colonne distinte o in apposita sezione dello stesso registro, l'annotazione riepilogativa delle fatture e dei corrispettivi riscossi per le operazioni diverse effettuate nell'anno;

4. annotazione riepilogativa, in sezione distinta dello stesso registro, delle fatture e bollette doganali relative agli eventuali acquisti e importazioni di beni e servizi esclusivamente utilizzati per l'effettuazione di operazioni diverse, distinta per aliquota d'imposta assolta;
5. annotazione distinta nel medesimo registro, ovvero in apposito registro, a scelta del contribuente, delle fatture ricevute relative agli acquisti intracomunitari effettuati nell'anno solare, in relazione ai quali, in ossequio alla finalità di semplificazione, si consente venga versata, entro lo stesso termine di presentazione della dichiarazione annuale, la relativa imposta, computandola integralmente in sede di dichiarazione annuale ai soli fini dell'imposta dovuta (articolo 38, comma 5, D.L. n. 331 del 1993, convertito dalla legge n. 427 del 1993);
6. liquidazione annuale dell'imposta da effettuarsi nello stesso registro di cui al punto precedente e relativo versamento, entro il termine previsto per la presentazione della dichiarazione annuale.

Sempre nell'ottica di pervenire alla piu ampia semplificazione degli adempimenti contabili dei contribuenti interessati dalla nuova normativa, e consentito, per l'anno 1998, di provvedere alla bollatura dei registri richiesti a seguito del superamento del limite di esonero derivante dall'applicazione dalla nuova disciplina del comma 6 dell'art. 34 ed alla comunicazione all'Ufficio IVA competente, prevista dall'art. 35 dello stesso decreto, concernente il soggetto depositario delle scritture contabili. entro il termine previsto per la presentazione della dichiarazione IVA relativa a tale anno.

Per quanto concerne il registro dei corrispettivi eventualmente adottato si consente, per lo stesso anno 1998, di effettuare la bollatura del relativo registro entro il suddetto termine di presentazione della dichiarazione annuale e di annotare l'ammontare complessivo dei corrispettivi riscossi per l'anno 1998 entro il citato termine di presentazione della dichiarazione.

6.7.4 - CESSAZIONE DEL REGIME SEMPLIFICATO

Anche al regime semplificato si applicano le disposizioni previste dal quarto periodo del comma 6 dell'articolo 34, in forza delle quali il citato regime cessa di avere applicazione a partire dall'anno solare successivo a quello in cui e superato il limite di 40 milioni di lire, ma a condizione che non venga superato il limite di un terzo previsto per le operazioni diverse dalle cessioni di prodotti agricoli e ittici di cui al primo comma dell'articolo 34, nel qual caso il regime semplificato cessa nell'anno stesso del superamento.

Al riguardo si precisa, quanto al volume d'affari, che la norma assume maggiore rilevanza nel periodo transitorio relativo agli anni 1998-1999, non trovando più applicazione il regime speciale, come già precisato nei paragrafi precedenti, a partire dall'anno 2000 ai soggetti che nell'anno solare precedente hanno realizzato un volume d'affari superiore a 40 milioni, i quali si collocano naturalmente nel regime IVA normale.

Per gli anni 1998 e 1999 invece, i produttori agricoli che nell'anno solare precedente hanno superato il limite di 40 milioni di lire, applicano gli adempimenti contabili stabiliti per il regime speciale previsto per il settore agricolo sulla base dei chiarimenti in precedenza forniti, ovvero possono optare per l'applicazione dell'imposta nei modi ordinari, comunicando l'opzione prevista dal comma 11 del medesimo articolo 34

6.8 - OPZIONI E REVOCHE

6.8.1 OPZIONE PER L'APPLICAZIONE DELL'IMPOSTA NEI MODI ORDINARI

Lo speciale regime per i produttori agricoli, disciplinato dal nuovo testo dell'articolo 34, e previsto come regime naturale d'imposta in presenza dei

presupposti oggettivi e soggettivi illustrati nei paragrafi precedenti della presente circolare.

Il comma 11 dello stesso articolo 34 prevede tuttavia, per tutti i contribuenti cui si rende applicabile lo speciale regime agricolo, compresi quindi anche i soggetti in regime di esonero ed in regime semplificato di cui al comma 6 del medesimo articolo, la facoltà di optare per l'applicazione dell'IVA nei modi ordinari ai sensi del citato comma 11 rinunciando, pertanto, alle disposizioni agevolative per essi previste. In tal caso, tali contribuenti dovranno operare la detrazione dell'IVA assolta sugli acquisti secondo le disposizioni ordinarie stabilite dall'articolo 19 e saranno assoggettati agli obblighi e agli adempimenti previsti per qualsiasi altro soggetto IVA, ad eccezione dei passaggi di prodotti agricoli ed ittici agli enti e agli organismi associativi che potranno continuare ad essere fatturati da questi ultimi per conto dei produttori agricoli stessi.

Tale opzione è vincolante fino a quando non è revocata ed è soggetta al nuovo vincolo minimo di un quinquennio a decorrere dal primo gennaio dell'anno in cui la scelta è operata. Qualora, tuttavia, siano stati acquistati o prodotti, dal soggetto che ha esercitato l'opzione, beni ammortizzabili, l'opzione rimane vincolante fino a quando non sia trascorso il termine disposto dall'articolo 19-*bis* 2, esempio per i fabbricati, di dieci anni decorrenti dall'anno di acquisto o ultimazione.

6.8.2 MODALITA' DI COMUNICAZIONE DELLE OPZIONI

Il regolamento in corso di pubblicazione ha attuato il riordino della complessa e diversificata disciplina delle opzioni in materia di imposta sul valore aggiunto e di imposte sui redditi, in attuazione della delega contenuta nell'art. 3, comma 137, lett. b) della legge 23 dicembre 1996, n. 662 con

l'obiettivo di unificare i termini e le modalità di esercizio delle opzioni stesse attuando una semplificazione dell'intero sistema.

Con il citato regolamento viene ora data rilevanza al concreto comportamento posto in essere dal contribuente, consistente nell'adozione di particolari regimi contabili o regimi di determinazione dell'imposta e nell'adempimento di obblighi conformi alle disposizioni prescelte, trasformando così la tradizionale dichiarazione di opzione o di revoca in mera comunicazione obbligatoria, da cui derivano solo riflessi sanzionatori, ma non conseguenze sulla validità della scelta concretamente operata.

Inoltre, vengono unificate le modalità di comunicazione delle opzioni o delle revoche esercitate, prevedendo che tale obbligo venga generalmente assolto nella prima dichiarazione IVA da presentare successivamente alla scelta operata, cosicchè il contribuente che, a partire dall'anno 1998, opti per l'applicazione dell'imposta nei modi ordinari, a norma del comma 11 dell'art. 34 deve comunicare la scelta operata, entro il 15 marzo 1998 se tenuto alla presentazione della dichiarazione IVA in via autonoma (es. società), ovvero entro il 30 giugno, se tenuto alla presentazione della dichiarazione unificata.

I soggetti non obbligati alla presentazione della dichiarazione annuale, in quanto esonerati dagli adempimenti contabili ai sensi dell'art. 34, i quali intendono optare a partire dall'anno 1998 per l'applicazione dell'imposta nei modi ordinari, comunicheranno invece tale opzione con la dichiarazione da presentare per tale anno nel 1999.

Infine, nel caso di inizio dell'attività, qualora il contribuente abbia di fatto optato per un regime diverso da quello naturale, la relativa comunicazione all'ufficio deve essere effettuata, diversamente da quanto finora previsto, sempre con la prima dichiarazione IVA da presentare successivamente alla scelta operata. Ad esempio se un soggetto inizia l'attività nell'anno 1998 e da quella data si comporta di fatto secondo le disposizioni di un regime d'imposta diverso da quello naturale connesso con l'attività esercitata, dovrà comunicare

la scelta operata con la prima dichiarazione IVA da presentare successivamente a tale momento, e cioè, entro il 30 giugno 1999, termine di presentazione della dichiarazione unificata, se trattasi di persona fisica, ovvero entro il 15 marzo 1999, termine di presentazione della dichiarazione IVA, negli altri casi.

6.8.3 - RINUNCIA AL REGIME DI ESONERO

Sulla base di quanto previsto nell'ultimo periodo del comma 6 dell'art 34, e di quanto più sistematicamente previsto dal citato regolamento di recente emanazione e data facoltà ai produttori agricoli esonerati di rinunciare al regime di esonero illustrato e quindi all'esonero da tutti gli adempimenti contabili e dal versamento dell'imposta relativa alle operazioni diverse eventualmente effettuate, esprimendo tale opzione nella dichiarazione annuale IVA da presentare successivamente alla scelta operata e, in particolare, per i produttori agricoli già esonerati dall'obbligo di presentazione della dichiarazione annuale che intendono rinunciare all'esonero per l'anno 1998, con la dichiarazione IVA da presentare, relativamente a tale anno, nel 1999.

In ogni caso, la rinuncia al regime di esonero, comportando un cambiamento del regime di determinazione dell'imposta, vincola il contribuente fino alla revoca e comunque per almeno tre anni a decorrere dall'anno in cui la scelta viene operata.

6.8.4 DISCIPLINA DELL'OPZIONE NEL PERIODO TRANSITORIO

Il comma 5 dell'articolo 11 del decreto legislativo n. 313 del 1997, dispone, come già chiarito nella presente circolare, che, per gli anni 1998 e 1999, il regime speciale di cui al citato articolo 34, si rende applicabile, quale regime naturale, anche ai contribuenti che nel corso dell'anno solare

precedente abbiano realizzato un volume d'affari superiore a quaranta milioni di lire. Pertanto, qualora tali soggetti, per gli anni suddetti, vogliano adottare il regime ordinario, devono necessariamente optare ai sensi dell'articolo 34, comma 11, dello stesso articolo .

Esclusivamente per l'anno 1998, il comma 7 dell'articolo 11 del citato decreto legislativo prevede la facoltà, a seguito del mutamento della disciplina del regime speciale per il settore agricolo, di revocare l'opzione precedentemente esercitata per il regime ordinario dell'IVA, anche se non sia ancora trascorso il termine triennale di permanenza in tale regime, così come prevedeva il previgente comma 12 dell'articolo 34 in vigore fino al 31 dicembre 1997. Peraltro, coloro che vogliono permanere nel regime ordinario prescelto, con gli stessi termini vigenti fino al 31 dicembre 1997, qualora il previgente vincolo triennale termini successivamente al primo gennaio 1998, non dovranno effettuare alcuna comunicazione rimanendo vincolati alla scelta operata fino al compimento del triennio.

Nei casi in cui il vincolo triennale termini invece con l'anno 1997, ed i contribuenti interessati non intendano nuovamente optare per l'applicazione dell'imposta nei modi ordinari sottoponendosi al nuovo vincolo quinquennale, ai predetti soggetti si applica di diritto il regime speciale agricolo e con applicazione delle disposizioni di cui all'art. 19-bis 2, comma 3.

6.9- RETTIFICA DELLE DETRAZIONI CONSEGUENTI AL MUTAMENTO DI REGIME

Le diverse ipotesi di mutamento di regime sopra descritte, possono comportare un diverso obbligo di calcolo della detrazione d'imposta rispetto a quella già operata. In tal caso, ai sensi del comma 3 dell'articolo 19-bis2 è necessario eseguire la rettifica della detrazione dell'imposta gia operata limitatamente ai beni e servizi non ancora ceduti o utilizzati. In particolare, ciò si

verifica nelle ipotesi specifiche di passaggio dal regime ordinario a quello speciale e viceversa.

Nel primo caso, il soggetto che operava in regime ordinario, all'atto dell'acquisto dei beni e servizi ha effettuato la detrazione prevista dall'articolo 19, con recupero di tutta l'imposta addebitatagli in fattura, prima dell'effettiva cessione degli stessi. Passato al regime speciale, all'atto della cessione dei prodotti agricoli giacenti e rimasti invenduti nel regime precedente, a tale contribuente compete un'ulteriore detrazione d'imposta in misura forfetaria, secondo quanto stabilito dal nuovo regime speciale disciplinato dall'articolo 34. Pertanto, per evitare tale illegittima doppia detrazione, l'articolo 19-bis2 stabilisce che su questi beni giacenti al momento del passaggio di regime - da inventariare per natura, qualità e quantità nei modi e termini previsti nell'apposito paragrafo del capitolo della detrazione - dovrà essere determinato l'ammontare dell'imposta precedentemente recuperata nel regime ordinario sulla base delle percentuali di compensazione vigenti al momento della rettifica; tale importo dovrà essere conteggiato a debito in un'unica soluzione nella prima liquidazione periodica utile (cioè, per le rettifiche da operare nell'anno 1998, quella scadente dopo il termine di presentazione della dichiarazione IVA relativa all'anno 1997) e confermato in via definitiva in sede di dichiarazione annuale. Ovviamente, nell'ipotesi di acquisti effettuati senza pagamento dell'IVA (per esempio acquisti in sospensione d'imposta, di cui all'articolo 8, secondo comma del D.P.R. n. 633 del 1972 ecc.), giacenti al momento del passaggio di regime - da indicarsi distintamente nei registri IVA - dovrà essere effettuata la rettifica nel passaggio al regime speciale, in quanto, l'IVA deve considerarsi per tali operazioni come pagata e detratta.

Nel secondo caso (passaggio dal regime speciale al regime ordinario) il soggetto che operava in regime speciale verrebbe a perdere la detrazione forfettaria sui prodotti agricoli che saranno oggetto di cessione nell'anno in cui operera in regime normale. Pertanto, sui beni giacenti al momento del

passaggio dal regime speciale a quello ordinario, da inventariare nei modi previsti nell'apposito paragrafo, del capitolo riguardante la detrazione, il contribuente dovrà determinare l'ammontare dell'imposta incorporata in detti prodotti agricoli finiti e in quelli in corso di lavorazione (es. prodotti della silvicoltura, prodotti della zootecnica, compresi gli animali nati in azienda, ecc.) applicando al valore normale dei prodotti stessi le percentuali di compensazione vigenti al momento della rettifica. Per quanto riguarda invece le materie prime (es. mangimi, concimi, fertilizzanti ecc.) la quantificazione dell'imposta deve essere effettuata sulla base delle fatture di acquisto dei singoli beni con recupero dell'imposta applicata.

L'ammontare della rettifica così determinata rappresenta in tale caso un credito d'imposta da utilizzare, come sopra precisato, nella prima liquidazione periodica utile, previa specifica annotazione nel registro di cui all'art. 23. Anche tale rettifica deve essere confermata in sede di redazione della dichiarazione annuale da presentare per l'anno cui si riferisce la rettifica stessa.

Si precisa altresì che la rettifica in tutte le ipotesi sopra individuate, concerne anche i beni immateriali ammortizzabili ed i frutti pendenti valorizzati alla data del passaggio di regime.

CAPITOLO VII

NUOVO REGIME SPECIALE IVA PER IL SETTORE EDITORIALE

Premessa

L'articolo 6 del decreto legislativo n.313 del 1997 ha modificato il regime I.V.A. per il settore editoriale, sostituendo la lettera c) del primo comma dell'articolo 74 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n.633 ed integrando i numeri 18) e 35) della Tabella A, parte II, allegata al medesimo D.P.R. n.633 del 1972.

Con le modifiche apportate, come evidenziato nella relazione illustrativa, non sono stati alterati i caratteri essenziali del particolare regime dell'imposta sul valore aggiunto previsto per il commercio dei prodotti editoriali, il quale resta caratterizzato da un sistema monofase di corresponsione dell'imposta da parte di un unico soggetto passivo - l'editore - calcolata sul prezzo finale di vendita al pubblico.

Le modifiche apportate, sotto il profilo sostanziale, in attuazione dei principi e dei criteri direttivi della delega, hanno inteso assicurare, ai fini della determinazione della base imponibile e dell'imposta, una maggiore aderenza ai criteri ordinari, eliminando le incongruenze che potevano dare adito a fenomeni distorsivi della concorrenza e a casi di elusione fiscale.

Sotto il profilo formale, le modifiche hanno inteso assicurare una maggiore chiarezza logica e sistematica del dettato normativo, riportando nel corpo dell'articolo 74, primo comma, lettera c) tutte le disposizioni modificative o integrative dello stesso contenute in altri provvedimenti.

Passando ad illustrare le singole modifiche apportate, ci si soffermerà principalmente sugli aspetti concernenti le cessioni congiunte di pubblicazioni

con supporti integrativi e con altri beni nonchè le varie ipotesi in cui l'imposta va obbligatoriamente applicata in base alle copie vendute.

Infatti, tali innovazioni, incidendo sul sistema di determinazione della base imponibile e dell'imposta, necessitano di particolari chiarimenti per i riflessi applicativi ai fini dell'individuazione del momento impositivo, dell'individuazione e imputazione delle aliquote, degli adempimenti contabili.

Si reputa comunque opportuno evidenziare che le precisazioni contenute nella presente circolare formeranno oggetto della revisione del decreto ministeriale 9 aprile 1993, in corso di emanazione. Va altresì rilevato che le istruzioni a suo tempo impartite dalla soppressa Direzione Generale delle Tasse e delle Imposte Indirette sugli Affari e dallo scrivente sulla specifica materia devono ritenersi superate alla luce dei chiarimenti forniti con la presente circolare.

7.1 - PRESUPPOSTI SOGGETTIVO ED OGGETTIVO

7.1.1 - SOGGETTI PASSIVI

Il testo novellato dell'articolo 74, primo comma, lettera c) individua espressamente i soggetti passivi, precisando che l'imposta e dovuta dagli editori.

Per editore deve intendersi, in linea generale, l'operatore che intraprende l'iniziativa economica editoriale; pertanto, in assenza di uno specifico contratto di editoria, si considera obbligato all'assolvimento dell'imposta l'operatore che assume in concreto il rischio della realizzazione dell'opera per il successivo sfruttamento economico della stessa.

Per i prodotti editoriali esteri, il soggetto passivo va individuato nell'operatore che effettua l'importazione delle pubblicazioni per la successiva commercializzazione nel territorio dello Stato.

Sono equiparati agli editori i soggetti che provvedono alla distribuzione nel territorio dello Stato delle copie dei giornali e delle pubblicazioni in genere teletrasmessi in facsimile dall'estero.

Nell'ipotesi in cui la stampa della pubblicazione sia commessa da un operatore non residente nel territorio dello Stato ad un soggetto residente, per la successiva commercializzazione, si precisa che il soggetto passivo va identificato:

- nel rappresentante della stabile organizzazione in Italia dell'operatore estero;
- in mancanza, nel rappresentante fiscale nominato ai sensi dell'articolo 17 del D.P.R. n.633 del 1972;
- nell'ipotesi in cui non risulti costituita una stabile organizzazione ne sia nominato un rappresentante fiscale, nel cessionario che acquista i prodotti editoriali nell'esercizio di impresa, arti o professioni, per la successiva commercializzazione, il quale, in tal caso, beneficia del regime speciale previsto dall'articolo 74, lettera c) del D.P.R. n.633 del 1972.

7.1.2 - AMBITO OGGETTIVO DI APPLICAZIONE DEL REGIME SPECIALE

Con il decreto legislativo in esame sono state apportate alcune modifiche intese ad individuare con maggiore precisione e sistematicità i beni nonchè le operazioni cui si applica il regime speciale per l'editoria.

L'articolo 74, primo comma, lettera c) del D.P.R. n.633 del 1972, come sostituito dall'articolo 6 del decreto legislativo n.313 del 1997, prevede che il particolare regime monofase, con corresponsione dell'imposta da parte degli editori, sulla base del prezzo di vendita al pubblico, in relazione al numero delle copie vendute, si applica "per il commercio di giornali quotidiani, di periodici, di libri, dei relativi supporti integrativi e di cataloghi".

Dopo avere individuato come regola di carattere generale l'applicazione dell'I.V.A. in base al numero delle copie vendute, il testo novellato precisa che "l'imposta può applicarsi in relazione al numero delle copie consegnate o

spedite, diminuito a titolo di forfetizzazione della resa del 53 per cento per i libri e del 60 per cento per i giornali quotidiani e periodici, esclusi quelli pornografici e quelli ceduti unitamente a supporti integrativi o ad altri beni".

Nel fare rinvio ai successivi paragrafi per quanto attiene alle modalità applicative del tributo nelle ipotesi di esclusione dalla forfetizzazione della resa (con particolare riguardo alle problematiche concernenti le cessioni di pubblicazioni unitamente a supporti integrativi o a beni diversi) si reputa opportuna qualche precisazione sull'ambito oggettivo di applicazione del regime speciale.

Innanzitutto, e stata usata l'espressione "giornali quotidiani" anzichè quotidiani onde uniformarsi formalmente alla dizione utilizzata nei numeri 18) e 35) della Tabella A, parte II, allegata al D.P.R. n.633 del 1972.

Per quanto riguarda i periodici, devono intendersi per tali "i prodotti editoriali registrati come pubblicazioni ai sensi della legge 8 febbraio 1948, n.47 e successive modificazioni"; si mette in evidenza che nel testo novellato è stata utilizzata l'espressione ampia "prodotti editoriali", atta a ricomprendere ogni bene che "de iure condito" possa essere qualificato come tale a seguito di eventuali riforme normative intese ad estendere la nozione di pubblicazione , attualmente limitata ai prodotti cartacei e viceversa ad escludere che, in base alla vigente normativa, siano considerati prodotti editoriali beni merceologicamente diversi.

Per quanto concerne supporti integrativi, per ragioni di chiarezza sistematica, è stata recepita nel corpo dell'articolo 74, primo comma, lettera c) la definizione introdotta dall'articolo 3, comma 10, del D.L. 27 aprile 1990, n.90, convertito dalla legge 26 giugno 1990, n.165, con le modifiche che si illustreranno nel prosieguo.

Relativamente alla nozione di libri, si precisa che possono considerarsi tali tutti i lavori dell'arte libraria, di qualsiasi dimensione, anche se solo illustrati o di carattere informativo, purché stampati.

Infine, il testo novellato ha espressamente menzionato i cataloghi tra i prodotti inclusi nel regime speciale.

Si ritiene opportuno precisare che rientrano nella nozione di cataloghi i prodotti editoriali costituiti dal punto di vista redazionale da elenchi di beni e di prezzi e da comunicazioni di natura commerciale, nonchè i depliants, gli opuscoli e simili aventi funzione meramente pubblicitaria e promozionale.

Con particolare riferimento a quest'ultimo aspetto, come già detto precedentemente, in linea generale, deve pertanto ritenersi superato l'indirizzo ministeriale più volte espresso e ribadito con la circolare n.63 del 1990, con cui si ritenevano escluse dal novero dei prodotti editoriali le pubblicazioni costituite da meri elenchi di beni e di prezzi.

Non rientrano invece nella categoria dei cataloghi e non possono considerarsi prodotti editoriali gli atti, le relazioni o i bilanci di enti e società.

Si precisa peraltro che, in base alla normativa che sarà in vigore dal 1° gennaio 1998, il commercio dei cataloghi rientra nell'ambito applicativo dell'articolo 74, primo comma, lettera c) del D.P.R. n.633 del 1972 solo ai fini del regime monofase.

Resta infatti esclusa la forfetizzazione della resa e l'I.V.A. si applica con l'aliquota ordinaria del 20%, salvo che per i cataloghi di informazione libraria, per i quali è applicabile l'aliquota ridotta del 4%.

Per i cataloghi registrati ai sensi della legge 8 febbraio 1948, n.47 ed aventi i requisiti oggettivi dei periodici, restano viceversa applicabili le disposizioni previste per tale categoria.

Giova sottolineare che per tutti i prodotti editoriali costituisce condizione imprescindibile per l'applicazione del regime speciale l'indicazione del prezzo di vendita al pubblico, comprensivo dell'imposta, sulla pubblicazione o su apposito allegato.

7.1.3 - IMPORTAZIONI ED ACQUISTI INTRACOMUNITARI

Si reputa opportuno osservare che la disciplina delle importazioni e degli acquisti intracomunitari di prodotti editoriali non è stata presa in considerazione nell'ambito della revisione del regime speciale I.V.A. dell'editoria operata con l'articolo 6 del decreto legislativo in esame.

Per tali aspetti, si fa pertanto rinvio alle disposizioni del D.L. 30 agosto 1993, n.331, convertito, con modificazioni, dalla legge 29 ottobre 1993, n.427 nonchè alle norme regolamentari di cui agli articoli 4, 5, 6 e 7 del D.M. 9 aprile 1993, che restano applicabili fino all'entrata in vigore del nuovo emanando decreto ministeriale, salvo le modifiche alla disciplina sostanziale nel regime interno illustrate nella presente circolare.

Precisamente, per le pubblicazioni importate, l'I.V.A. deve essere assolta dall'importatore ed è riscossa dalla dogana sulla base del prezzo di vendita al pubblico. Il valore delle pubblicazioni, se importate per la successiva commercializzazione, e diminuito, a richiesta degli importatori, della percentuale di forfetizzazione della resa nella misura del 53% per il libri e del 60% per i giornali quotidiani e per i periodici - esclusi quelli pornografici - ceduti senza supporti integrativi o altri beni.

L'imposta assolta in dogana non è detraibile e per le successive vendite non sussiste l'obbligo di emissione della fattura.

Per gli acquisti intracomunitari, occorre distinguere se le pubblicazioni sono destinate o meno alla successiva commercializzazione.

Se i beni non sono destinati alla successiva commercializzazione, l'I.V.A. e dovuta dal cessionario sulla base del prezzo di vendita al pubblico nel territorio dello Stato e non è detraibile.

Se i beni sono destinati alla successiva commercializzazione, l'imposta è dovuta dal cessionario sulla base del prezzo di vendita al pubblico, applicando la forfetizzazione della resa per i giornali quotidiani e per i periodici - esclusi quelli pornografici - e per i libri ceduti senza supporti integrativi o altri beni.

L'imposta non e detraibile e per le successive vendite non sussiste l'obbligo di emissione della fattura.

In mancanza di prezzo di vendita al pubblico ovvero su opzione, l'acquisto intracomunitario di prodotti editoriali è equiparato a quello di qualsiasi altro bene ed è pertanto soggetto alle ordinarie disposizioni e agli adempimenti previsti dal D.L. 30 agosto 1993, n.331, convertito dalla legge 29 ottobre 1993, n.427.

7.1.4 - PRESTAZIONI DI INTERMEDIAZIONE

Circa l'ambito oggettivo di applicazione, si fa infine richiamo alla disposizione dell'articolo 8, comma 1 del decreto legislativo in esame, con cui si e precisato che non rientrano nelle operazioni indicate nel primo comma, lettera c) dell'articolo 74 del D.P.R. n.633 del 1972, le prestazioni di intermediazione con rappresentanza ad esse relative.

Pertanto, a decorrere dal 1° gennaio 1998, le prestazioni di intermediazione rese da soggetti che agiscono in nome e per conto degli editori fuoriescono dall'ambito applicativo del regime speciale e devono essere assoggettate ad I.V.A. nei modi ordinari.

7.2 - APPLICAZIONE DEL REGIME

Nel testo novellato dell'articolo 74, primo comma, lettera c) del D.P.R. n.633 del 1972 viene enunciata come regola di carattere generale l'applicazione dell'I.V.A. in relazione al numero delle copie vendute.

Per i libri, i giornali quotidiani e i periodici, esclusi quelli ceduti unitamente a supporti integrativi o ad altri beni e i giornali e i periodici pornografici, l'imposta, come regola generale, si applica con la forfetizzazione della resa (rispettivamente, per i libri nella percentuale del 53% e per i giornali quotidiani e i periodici nella percentuale del 60% delle copie consegnate o spedite) salvo opzione per il sistema delle copie vendute.

7.2.1 - APPLICAZIONE DELL'IMPOSTA CON FORFETTIZZAZIONE DELLA RESA

Nelle ipotesi in cui e prevista la possibilità di avvalersi della forfetizzazione della resa, vale a dire per le cessioni di giornali quotidiani, periodici - esclusi quelli pornografici - e di libri effettuate senza supporti integrativi o altri beni, il momento impositivo coincide con quello della consegna o spedizione dei beni da parte dell'editore, anche in esecuzione di contratto estimatorio o di deposito con rappresentanza.

Per quanto riguarda gli adempimenti contabili si fa rinvio a quanto verrà precisato nel prosieguo.

Nelle ipotesi in cui e prevista la possibilità di avvalersi della forfetizzazione della resa resta ferma la possibilità di applicare, su opzione, il sistema di determinazione dell'I.V.A. in base alle copie vendute.

Le modalità di esercizio dell'opzione precisate nel D.M. 9 aprile 1993 saranno ridisciplinate nell'emanando decreto sostitutivo, alla luce del regolamento sulle opzioni.

Si fa presente comunque che l'opzione, a decorrere dal 1° gennaio 1998, data in cui entrerà in vigore la nuova disciplina per il settore editoriale introdotta dal decreto legislativo n.313 del 1997, potrà essere esercitata, a facoltà degli editori, per ciascuna testata o titolo ovvero per ciascun numero, dandone comunicazione al competente Ufficio dell'imposta sul valore aggiunto nella dichiarazione annuale I.V.A. da presentare successivamente alla scelta operata.

L'opzione, se e effettuata per l'intera testata o titolo, ha effetto fino a quando non è revocata, entro gli stessi termini e con le medesime modalità ed e comunque vincolante per tre anni.

Se, invece, l'opzione è effettuata per il singolo numero, essa è vincolante limitatamente al numero stesso e può essere comunicata cumulativamente per i numeri relativi all'intero anno, in sede di dichiarazione annuale.

7.2.2 - APPLICAZIONE DELL'IMPOSTA IN BASE ALLE COPIE VENDUTE

L'imposta va obbligatoriamente determinata in base alle copie vendute nelle seguenti ipotesi:

a) cessioni di cataloghi;

b) cessioni di giornali e periodici pornografici;

c) cessioni di giornali quotidiani, periodici e libri con supporti integrativi o altri beni.

Inoltre, in base all'ultimo periodo della lettera c) dell'articolo 74 del D.P.R. n.633 del 1972, come modificato dal decreto legislativo n.313 del 1997, i soggetti che esercitano l'opzione per avvalersi delle disposizioni della legge 16 dicembre 1991, n.398, per le cessioni di prodotti editoriali applicano l'imposta in relazione al numero delle copie vendute secondo le modalità previste dalla predetta legge.

Nelle ipotesi in cui l'I.V.A. va obbligatoriamente determinata in base alle copie vendute. il momento impositivo si identifica con quello dell'effettiva vendita.

Circa gli adempimenti contabili. si fa rinvio a quanto precisato successivamente.

Con riferimento alle singole ipotesi in cui l'imposta va determinata in base alle copie vendute, si ritiene opportuno precisare quanto segue, facendo richiamo. per quanto concerne i cataloghi, alle precisazioni in precedenza esposte

7.2.3 - CESSIONI DI GIORNALI E PERIODICI PORNOGRAFICI

Giova premettere che l'articolo 2, comma 28, della legge 28 dicembre 1995. n.549 aveva previsto, per i giornali pornografici, l'applicazione dell'aliquota I.V.A. ordinaria e l'esclusione dalla resa forfetaria.

La disposizione è stata recepita facendo espressa menzione anche dei periodici pornografici.

Pertanto, le cessioni di giornali e periodici pornografici, per le quali l'imposta si applica obbligatoriamente in base alle copie vendute, sono escluse dall'aliquota agevolata del 4% e sono soggette all'aliquota del 20% in base al n.18) della Tabella A, Parte II, allegata al D.P.R. n.633 del 1972, come da ultimo modificato dal D.L. 29 settembre 1997, n.328, convertito dalla legge n. 410 del 1997.

E' stato inoltre espressamente previsto l'assoggettamento all'aliquota del 20% per le prestazioni di composizione, legatoria e stampa dei giornali e dei periodici pornografici, in base al n.35) della predetta Tabella A, parte II, come modificato dall'articolo 6, comma 2, del decreto legislativo n.313 del 1997 e dal citato D.L. n.328 del 1997.

Circa i criteri di individuazione dei giornali e dei periodici pornografici, si precisa che rientrano in tale ambito le pubblicazioni di carattere osceno vietate ai minori (di anni 16) e in generale le pubblicazioni per la cui vendita, ai sensi dell'articolo unico della legge 17 luglio 1975, n.355, i titolari e gli addetti a rivendita di giornali e riviste sono stati esonerati da responsabilità penali, purchè le stesse non siano esposte in modo da renderle immediatamente visibili al pubblico.

Si precisa inoltre che l'individuazione dei giornali pornografici agli effetti del trattamento fiscale dovrà conformarsi, in linea di massima, all'individuazione delle testate escluse dalle tariffe postali agevolate, ai sensi del citato articolo 2, comma 28, della legge 28 dicembre 1995, n.549, in cui si colloca la richiamata disposizione tributaria che aveva previsto l'applicazione dell'aliquota I.V.A. ordinaria e l'esclusione dalla resa forfetaria dei giornali pornografici.

7.2.4 - CESSIONI DI PUBBLICAZIONI CON SUPPORTI INTEGRATIVI

L'articolo 6 ha apportato rilevanti modifiche di carattere sostanziale alla disciplina delle cessioni congiunte di pubblicazioni con supporti integrativi e con altri beni, anche a titolo gratuito.

Per quanto riguarda i supporti integrativi, è stata ricompresa nel nuovo testo dell'articolo 74, primo comma, lettera c), la definizione normativa recata dall'articolo 3, comma 10 del D.L. 27 aprile 1990, n.90, convertito dalla legge 26 giugno 1990, n.165, ma operando una revisione del rapporto tra costo del supporto e prezzo della pubblicazione, onde attenuare le discrasie che la disposizione vigente fino al 31 dicembre 1997 presenta rispetto alle norme sul commercio.

In base alla disciplina che entrerà in vigore il 1° gennaio 1998, si considerano supporti integrativi "i nastri, i dischi, le videocassette e gli altri supporti sonori o videomagnetici ceduti. anche gratuitamente, in unica confezione, unitamente a giornali quotidiani, periodici e libri a condizione che i beni unitamente ceduti abbiano prezzo indistinto e che il costo dei supporti integrativi non sia superiore al cinquanta per cento del prezzo della confezione stessa".

Pertanto, il bene ceduto congiuntamente e qualificabile come supporto integrativo e rientra nel regime speciale dell'editoria, con l'applicazione dell'aliquota ridotta del 4%, qualora si verifichino le seguenti condizioni:

1) il bene rientri sotto il profilo merceologico tra i prodotti individuati tassativamente dalla norma;
2) il bene sia ceduto con confezione unitaria e a prezzo indistinto unitamente ad una pubblicazione qualificabile come giornale quotidiano, periodico o libro;
3) l'ammontare del costo del bene medesimo non sia superiore al 50 per cento del prezzo di vendita al pubblico.

Qualora non si verifichi la condizione indicata al punto 1), cioè il bene ceduto con confezione unitaria e a prezzo indistinto unitamente al giornale quotidiano, periodico o libro non rientri sotto il profilo merceologico tra i prodotti indicati dalla norma, si applica la disciplina prevista per le cessioni di pubblicazioni con beni diversi illustrata nel successivo paragrafo.

Circa la condizione indicata al punto 2), si precisa che il concetto di confezione unitaria va inteso sotto il profilo commerciale.

Pertanto, tale condizione ricorre sia quando la pubblicazione e il supporto integrativo sono materialmente assemblati in una confezione inscindibile, sia quando, pur non essendo materialmente uniti, sono ceduti contestualmente e a prezzo indistinto.

Qualora non ricorra la suddetta condizione di cui al punto 2), si precisa, ribadendo l'indirizzo amministrativo costantemente espresso al riguardo, che le cessioni di nastri, dischi, videocassette ed altri supporti audiovideomagnetici di qualsiasi contenuto (anche bibliografico) effettuate separatamente da giornali quotidiani, periodici o libri non rientrano nel regime speciale e devono pertanto assoggettarsi all'I.V.A. nei modi ordinari con l'aliquota prevista per tali beni (attualmente aliquota del 20%)

Infine, qualora non si verifichi la condizione di cui al punto 3), l'I.V.A. si applica in base al regime speciale con l'aliquota del supporto integrativo.

7.2.5 - CESSIONI DI PUBBLICAZIONI CON BENI DIVERSI

Per quanto riguarda le cessioni congiunte di giornali quotidiani, periodici e libri effettuate, con prezzo indistinto ed in unica confezione (unica confezione da intendersi nel medesimo senso precisato nel precedente paragrafo a proposito delle cessioni congiunte di pubblicazioni con supporti integrativi), unitamente a beni diversi da quelli rientranti nella categoria merceologica dei supporti integrativi (ad esempio giocattoli, articoli di bigiotteria, gadgets ecc.) nella nuova disciplina e stato previsto che il regime speciale monofase si applica a condizione che il costo dei beni ceduti congiuntamente, anche gratuitamente, non sia superiore al 50 per cento del prezzo dell'intera confezione.

Se il costo del bene ceduto, anche gratuitamente, è superiore al 10 per cento del prezzo dell'intera confezione, l'imposta si applica con l'aliquota di ciascuno dei beni ceduti.

Pertanto, possono verificarsi le seguenti ipotesi:

a) costo del bene congiunto non superiore al 10 per cento del prezzo dell'intera confezione: l'I.V.A. si applica in base al regime speciale e con l'aliquota ridotta del 4% prevista per i prodotti editoriali;

b) costo del bene congiunto superiore al 10 per cento ma non superiore al 50 per cento del prezzo dell'intera confezione: l'I.V.A. si applica in base al regime speciale con l'aliquota di ciascuno dei beni ceduti;

c) costo del bene ceduto congiuntamente superiore al 50 per cento del prezzo dell'intera confezione: l'I.V.A. si applica nei modi ordinari.

E' il caso di ribadire che, sia per le cessioni congiunte di pubblicazioni con supporti integrativi sia per le cessioni congiunte di pubblicazioni con beni diversi, l'imposta si applica obbligatoriamente in relazione al numero delle copie vendute.

Ciò premesso, appare opportuno fornire le seguenti precisazioni su alcuni aspetti applicativi in riferimento alle ipotesi più ricorrenti di vendite congiunte di pubblicazioni con supporti integrativi o con altri beni.

7.2.6 - CRITERI DI DETERMINAZIONE DEL RAPPORTO COSTO-PREZZO ED IMPUTAZIONE DELL'ALIQUOTA DI CIASCUNO DEI BENI

Circa il criterio di comparazione del costo del supporto integrativo ovvero dei beni diversi ceduti congiuntamente al prodotto editoriale, con il prezzo dell'intera confezione, ai fini dell'individuazione dell'aliquota applicabile nonchè della verifica delle condizioni previste dalla norma per l'applicazione del regime monofase (nell'ipotesi di beni diversi dai supporti integrativi), è il caso di precisare che il prezzo dell'intera confezione va rapportato ai costi sostenuti per la produzione o l'acquisto del singolo bene ceduto congiuntamente alla pubblicazione (anche gratuitamente) risultanti dalle fatture d'acquisto. Non

assumono rilievo i costi che non siano specificamente ed esclusivamente imputabili al suddetto bene.

Nel caso di vendita congiunta di pubblicazioni con beni diversi dai supporti integrativi aventi un costo superiore al 10% ma inferiore al 50% del prezzo di confezione, per procedere alla suddivisione del prezzo di confezione indistinto ai fini dell'applicazione dell'I.V.A. con l'aliquota propria di ciascuno dei beni, dovrà assumersi come base imponibile, cui imputare l'aliquota propria del bene diverso, il costo specificamente inerente al medesimo, applicando l'aliquota del 4% prevista per la pubblicazione sulla base imponibile costituita dalla differenza tra il prezzo della confezione e il suddetto costo del bene congiunto.

Si riporta, per maggiore chiarezza, il seguente esempio.

Cessione in confezione unitaria, con prezzo indistinto, di un gadget con un periodico:

Prezzo della confezione	*£ 5.000*
Costo del bene congiunto	*£ 1.000*

Applicazione del tributo:

il costo del bene congiunto è superiore al 10% ma inferiore al 50% del prezzo della confezione, per cui l'I.V.A. si applica con il regime speciale in base alle copie vendute, con l'aliquota propria di ciascuno dei beni, che deve imputarsi suddividendo in tal modo la base imponibile:

- aliquota del gadget — *sul costo di quest'ultimo (£ 1.000);*
- aliquota del 4% prevista per i prodotti editoriali — *sull'importo residuo, risultante dalla detrazione del costo del gadget dal prezzo dell'intera confezione (£ 5.000-£ 1.000= £ 4.000).*

7.2.7 - PUBBLICAZIONI OCCASIONALMENTE VENDUTE CON SUPPORTI INTEGRATIVI O CON ALTRI BENI

Si reputa innanzitutto opportuno premettere che nell'ipotesi di giornali quotidiani o periodici ceduti occasionalmente, anche soltanto per un numero, con supporti integrativi o beni diversi, l'applicazione dell'I.V.A. con il sistema delle copie vendute diviene obbligatoria senza implicare la fuoriuscita di tutta la testata ne dell'intero numero dall'applicazione dell'I.V.A. con il sistema della resa forfetaria.

Infatti, considerata la prassi ricorrente, in base a cui un determinato numero di giornale quotidiano o periodico viene offerto in vendita al pubblico senza bene congiunto ovvero con bene congiunto (in confezione unitaria e con prezzo indistinto) ovviamente a prezzi differenziati, si reputa opportuno precisare che dovrà operarsi una distinzione tra le copie vendute senza e quelle vendute unitamente a supporti integrativi o a beni diversi.

Le prime rientreranno nel sistema di determinazione del tributo in base alla forfetizzazione della resa, per cui resta ferma la disciplina finora operante ai fini della determinazione del momento impositivo e degli adempimenti degli editori.

Il momento impositivo per tali cessioni va pertanto individuato in quello della consegna o spedizione del bene. anche in esecuzione di contratto estimatorio o di deposito con rappresentanza.

Resta ferma. ovviamente, la facoltà di adottare , su opzione, il sistema delle copie vendute.

Per quanto riguarda, invece, le singole copie consegnate o spedite in confezione unitaria e con prezzo indistinto congiuntamente ai supporti integrativi o ai beni diversi, dovrà procedersi obbligatoriamente all'applicazione dell'I.V.A. in base alle copie vendute, provvedendo con separati adempimenti contabili.

Per la determinazione del momento impositivo valgono le regole di carattere generale, di cui all'articolo 6 del D.P.R. n.633 del 1972.

Il momento impositivo per tali cessioni va pertanto individuato in quello dell'effettuazione della vendita e l'editore dovrà adempiere alla fatturazione o alla registrazione dei corrispettivi entro 15 giorni dal momento del ricevimento della notizia dell'effettivo venduto da parte del distributore centrale.

Si riporta, per maggiore chiarezza, il seguente esempio:

cessione di un numero di un periodico con una videocassetta, in confezione unitaria e a prezzo indistinto.

Prezzo della confezione *£ 5.000*

Costo della videocassetta *£ 2.000*

Il numero del periodico è vendibile
anche senza videocassetta al prezzo di *£ 3.000*

Applicazione del tributo:

L'I.V.A. si applica (secondo il regime speciale) con l'aliquota del 4%, in quanto il costo del supporto integrativo e inferiore al 50% del prezzo della confezione:

- *con il sistema delle copie vendute sulla base del prezzo di £ 5.000, in relazione alle copie del numero vendute con la videocassetta;*
- *con il sistema della forfetizzazione della resa, sulla base del prezzo di £ 3.000. in relazione alle copie del numero venduto senza videocassetta.*

7.2.8 - VENDITE ABBINATE DI PUBBLICAZIONI

Si ritiene, infine, opportuno precisare che le vendite di giornali quotidiani, periodici e libri con allegati aventi le caratteristiche di una pubblicazione a stampa, considerata l'omogeneità della natura dei beni, non si configurano

quali vendite di prodotti editoriali con beni congiunti bensì come vendita di un unico prodotto editoriale e, quindi, si applica il trattamento fiscale previsto per le cessioni di giornali quotidiani, periodici e libri.

7.2.9 - RICOMMERCIALIZZAZIONE DELLE RESE

Confermando l'indirizzo al riguardo espresso con la circolare n. 63 del 7 agosto 1990 nonchè con la R.M. n. 460905 del 13 febbraio 1993, si precisa che, nell'ipotesi in cui l'imposta sia stata applicata con la forfettizzazione della resa, la ricommercializzazione da parte degli editori, sotto la medesima veste editoriale, di prodotti editoriali che hanno costituito resa effettiva non realizza presupposti impositivi in quanto i medesimi hanno già formato oggetto di consegna o spedizione e quindi sono stati assoggettati all'imposta.

Si reputa opportuno precisare che il principio opera soltanto nelle ipotesi in cui l'imposta sia stata applicata con la forfettizzazione della resa.

Si fa presente, inoltre, che resta a carico degli editori l'onere di provare, con adeguata documentazione o scritture contabili, che i beni ricommercializzati hanno formato oggetto di effettiva restituzione da parte dei cessionari.

7.3 - <u>SOGGETTI CHE OPTANO PER LE DISPOSIZIONI DELLA LEGGE N. 398 DEL 1991</u>

Le associazioni sportive dilettantistiche, di cui all'articolo 1 della legge n.398 del 1991 nonchè le associazioni senza fini di lucro e le pro-loco (nei cui confronti, ai sensi dell'articolo 9-bis del D.L. 30 dicembre 1991, n.417, convertito dalla legge 6 febbraio 1992, n.66, si applicano, in quanto compatibili, le disposizioni della legge n.398 del 1991) per le cessioni di prodotti editoriali, effettuate in qualità di editrici, applicano l'I.V.A. in relazione al numero delle copie vendute.

Tali soggetti possono peraltro continuare a fruire del particolare sistema di applicazione dell'I.V.A. secondo le modalità del quinto comma dell'articolo 74 del D.P.R. n.633 del 1972, al quale la legge n.398 del 1991 fa rinvio.

Pertanto, coesisteranno sostanzialmente due regimi speciali: quello per l'editoria e quello previsto per le attività spettacolistiche.

Precisamente, a decorrere dal 1° gennaio 1998, l'I.V.A. sulle cessioni di prodotti editoriali effettuate dai soggetti che esercitano l'opzione per avvalersi delle disposizioni della legge n.398 del 1991, dovrà essere applicata sul prezzo di vendita al pubblico in base alle copie effettivamente vendute, con la detrazione forfetaria sugli acquisti nella misura del 50%.

Per quanto concerne gli obblighi, i soggetti in esame devono assolvere gli adempimenti previsti nell'ipotesi di applicazione dell'imposta in base alle copie vendute, precisati in un successivo paragrafo.

7.4 - CESSIONI IN ABBONAMENTO

Il commercio di pubblicazioni effettuato in esecuzione di rapporti di abbonamento segue la stessa disciplina di carattere generale, illustrata nei precedenti paragrafi, per quanto riguarda l'ambito soggettivo ed oggettivo di applicazione, le aliquote e la determinazione della base imponibile.

Pertanto, anche per le cessioni in abbonamento di giornali quotidiani, periodici e libri, pur non realizzandosi alcuna resa effettiva, l'I.V.A. puo determinarsi con la forfetizzazione della resa ove non ricorrano le ipotesi in cui, ai sensi della nuova disciplina, l'imposta deve essere obbligatoriamente determinata in base alle copie vendute (cessioni di cataloghi; cessioni di giornali e periodici pornografici; cessioni di giornali quotidiani, periodici e libri unitamente a supporti integrativi o ad altri beni; cessioni di prodotti editoriali effettuate da soggetti che esercitano l'opzione per avvalersi delle disposizioni della legge 16 dicembre 1991, n398).

Circa il momento impositivo, si precisa che, trattandosi di cessioni periodiche o continuative di beni, tale momento si realizza all'atto del pagamento totale o parziale del corrispettivo.

Assume pertanto rilevanza fiscale il pagamento anticipato di acconti anteriormente alla consegna o spedizione.

Nel fare rinvio, in merito agli adempimenti contabili, a quanto precisato, in generale, nei successivi paragrafi, si ritiene opportuno evidenziare che il numero delle copie di prodotti editoriali consegnati o spediti in abbonamento va individuato separatamente nel registro degli editori, in relazione all'intero corrispettivo dell'abbonamento.

Resta ferma, anche per le cessioni in abbonamento, la condizione di carattere generale prevista per l'applicazione del regime speciale dell'editoria, consistente nell'indicazione del prezzo di vendita al pubblico sulla pubblicazione o su apposito allegato dove devono essere riportati anche il titolo della pubblicazione e l'indicazione dell'editore.

Precisamente, sulla pubblicazione o sul predetto allegato devono essere riportati il corrispettivo complessivo dell'abbonamento, quello di eventuali abbonamenti ridotti nonchè il prezzo del singolo numero vendibile autonomamente.

7.5 - ADEMPIMENTI CONTABILI

Per quanto concerne gli adempimenti contabili, occorre distinguere le seguenti ipotesi:

a) ipotesi in cui l'imposta viene determinata applicando la forfetizzazione della resa;

b) ipotesi in cui l'imposta viene determinata in base alle copie vendute, in quanto ricorrono i casi in cui e obbligatoriamente previsto tale sistema ovvero in quanto, pur potendo applicarsi la forfetizzazione della resa, è stata

effettuata opzione per la determinazione dell'imposta in base alle copie vendute.

7.5.1 - ADEMPIMENTI CONTABILI NELL'IPOTESI DI APPLICAZIONE DELL'IVA CON FORFETTIZZAZIONE DELLA RESA

Nell'ipotesi sub a) l'I.V.A. e determinata, distintamente per ciascuna testata, titolo o numero, in relazione al numero delle copie consegnate o spedite, anche in esecuzione di contratto estimatorio o di deposito con rappresentanza, diminuito della percentuale del 60% per i giornali quotidiani e i periodici e del 53% per i libri.

Gli editori, ai fini dell'applicazione dell'imposta, debbono annotare entro il mese successivo a quello di consegna o spedizione delle copie, in apposito registro numerato e bollato ai sensi dell'articolo 39 del D.P.R. n.633 del 1972, distintamente per ciascuna testata, titolo o numero e per ciascun giorno:

a) il numero delle copie consegnate o spedite, con esclusione di quelle di cui alle seguenti lettere b) e c);

b) il numero delle copie consegnate o spedite in abbonamento, con esclusione di quelle di cui alla seguente lettera c);

c) il numero delle copie cedute senza applicazione dell'imposta ai sensi dell'articolo 8 del decreto del Presidente della Repubblica n.633 del 1972 e degli articoli 41 e 58 del D.L. 30 agosto 1993, n.331, convertito dalla legge 29 ottobre 1993, n.427;

d) il numero delle copie costituenti la resa forfettaria, calcolata sul numero delle copie consegnate o spedite di cui alla lettera a);

e) il prezzo di vendita al pubblico, comprensivo dell'imposta, di ciascuna copia;

f) l'ammontare dei corrispettivi determinato in funzione del prezzo indicato nella lettera e), relativi alle copie consegnate o spedite di cui alla lettera a) diminuite di quelle costituenti la resa forfetaria di cui alla lettera d);

g) l'ammontare dei corrispettivi, comprensivi dell'imposta, riscossi per le cessioni di pubblicazioni effettuate in abbonamento, ridotto della percentuale di forfetizzazione della resa;

h) l'ammontare complessivo imponibile determinato sulla base dell'importo dei corrispettivi di cui alle lettere f) e g) diminuito, a norma del quarto comma dell'articolo 27 del menzionato decreto n.633, delle percentuali ivi indicate;

i) l'ammontare della relativa imposta.

Le annotazioni possono essere effettuate globalmente per ciascun mese solare; in caso di variazioni, nel corso del mese, del prezzo di vendita al pubblico delle pubblicazioni, le annotazioni possono essere effettuate globalmente, ma distintamente in relazione ai diversi prezzi di vendita.

Le variazioni di prezzo di vendita al pubblico disposte dall'editore successivamente alla consegna o spedizione in esecuzione di contratto estimatorio o di deposito con rappresentanza danno luogo a corrispondenti rettifiche della base imponibile e della relativa imposta e devono essere annotate entro il mese successivo a quello in cui hanno effetto.

Non sussiste l'obbligo di emissione della fattura e il documento di addebito del corrispettivo eventualmente emesso deve recare l'annotazione che trattasi di operazione per la quale l'imposta è assolta dall'editore.

Deve essere emessa fattura ai sensi dell'articolo 21 del D.P.R. n.633 del 1972 e dell'articolo 46, comma 2, del D.L. n.331 del 1993, convertito dalla legge n.427 del 1993, esclusivamente per le cessioni di cui alla lettera c).

Le fatture emesse a norma del suddetto articolo 46 devono essere distintamente annotate nel registro di cui all'articolo 23 del D.P.R. n.633 del 1972.

7.5.2 - ADEMPIMENTI CONTABILI NELL'IPOTESI DI APPLICAZIONE DELL'IVA IN BASE ALLE COPIE VENDUTE

Nelle ipotesi in esame, al momento della consegna, ai sensi e per gli effetti dell'articolo 53 del D.P.R. n.633 del 1972, gli editori devono annotare in apposito registro tenuto a norma dell'articolo 39 dello stesso decreto, per ciascun numero di pubblicazione: data di consegna; descrizione del fascicolo costituito dalla pubblicazione e dal supporto integrativo o da altri beni; quantità consegnate; data della restituzione; quantità restituite; quantità cedute; prezzo di copertina e base imponibile.

Gli editori possono emettere, per tutte le cessioni, fattura o documento equipollente nei confronti dell'altro contraente, senza separata indicazione dell'I.V.A. (non essendo consentita la rivalsa, stante l'applicazione del regime speciale monofase), ma con l'indicazione del prezzo di vendita al pubblico comprensivo dell'imposta. In alternativa alla fatturazione, gli editori possono annotare le cessioni nel registro di cui all'articolo 24 del D.P.R. n.633 del 1972.

La fatturazione o la registrazione dei corrispettivi può essere effettuata entro 15 giorni dal momento in cui l'editore riceve, da parte del distributore centrale, la notizia delle copie effettivamente vendute.

Gli editori possono emettere un solo documento per le cessioni effettuate nel corso di un mese solare fra le stesse parti.

Le relative annotazioni delle fatture devono essere eseguite in un apposito registro numerato e bollato ai sensi dell'articolo 39 del D.P.R. n.633 del 1972, indicando separatamente l'ammontare complessivo imponibile e quello della relativa imposta.

Entro lo stesso termine e con le stesse modalità devono essere effettuate le annotazioni relative alle cessioni delle pubblicazioni in abbonamento.

Nelle ipotesi di pubblicazioni occasionalmente cedute con supporti integrativi o con altri beni, come già detto, potranno essere adottati, con separati adempimenti contabili e con le modalità sopra illustrate, entrambi i sistemi di determinazione dell'imposta (in base alle copie vendute e con forfetizzazione della resa) in relazione alle copie dei numeri abbinati o meno al supporto integrativo e al bene diverso.

7.5.3 - VARIAZIONI

Con riferimento alle ipotesi in cui l'imposta si applica in base alle copie vendute, nei casi di sopravvenuta restituzione di copie di pubblicazioni già cedute, anche in esecuzione di rapporti di abbonamento, dagli editori ai distributori ovvero ai soggetti che effettuano la vendita al pubblico o ai consumatori finali, è ammessa la possibilità di effettuare le variazioni ai sensi dell'articolo 26 del D.P.R. n. 633 del 1972.

E' comunque il caso di precisare che, stante l'applicazione del regime speciale monofase, la variazione e operata esclusivamente dall'editore, in qualità di cedente ed unico soggetto passivo ai fini dell'imposta sul valore aggiunto sul commercio di prodotti editoriali.

E' opportuno precisare che la variazione e possibile solo per i fatti previsti dall'articolo 26 provabili contabilmente e con la relativa documentazione probatoria, anche in assenza di fattura, trattandosi di sistema con tassazione unica alla fonte.

7.6 - DETRAZIONI E RIMBORSI

Si ritiene opportuno, da ultimo, richiamare l'attenzione sulla disposizione di cui all'articolo 2, comma 3, lettera e) del decreto legislativo in esame, che menziona, tra le operazioni che danno diritto a detrazione, quelle non soggette all'imposta per effetto delle disposizioni di cui all'articolo 74, primo comma, del D.P.R. n.633 del 1972.

Pertanto, anche alla luce del riordino della detrazione operata dal decreto legislativo n.313 del 1997, resta confermato il diritto alla detrazione e al rimborso in base alle disposizioni del D.P.R. n.633 del 1972, dell'imposta relativa a prestazioni di servizio o a beni diversi dai prodotti editoriali, da parte dei distributori e dei rivenditori che pongono in essere operazioni escluse dall'applicazione dell'I.V.A. ai sensi del terzo comma dell'articolo 2 del D.P.R. n.633 del 1972.

Ciò a condizione che venga tenuto il registro degli acquisti di cui all'articolo 25 del D.P.R. n.633 del 1972 e venga adempiuto l'obbligo di presentazione della dichiarazione I.V.A..

E' necessario precisare che quanto sopra esposto si riferisce alle ipotesi in cui i distributori e i rivenditori (librai, edicolanti, ecc.) agiscono in nome proprio, in esecuzione di contratto estimatorio o di vera e propria cessione.

Viceversa, nell'ipotesi in cui i distributori e i rivenditori agiscono in nome e per conto degli editori, in esecuzione di contratti di deposito con rappresentanza o di altre tipologie contrattuali similari, il corrispettivo afferente all'attività di intermediazione è soggetto ad I.V.A. nei modi ordinari, in base alla modifica apportata all'articolo 74 del D.P.R. n.633 del 1972 dall'articolo 8, comma 1. del decreto legislativo n.313 del 1997.

In tal caso, si rendono applicabili le normali regole in materia di detrazione e rimborso del tributo.

7.7 - ENTRATA IN VIGORE E NORME TRANSITORIE

La nuova disciplina I.V.A. per il settore editoriale, recata dall'articolo 6 del decreto legislativo n.313 del 1997 entrerà in vigore il 1° gennaio 1998.

Si precisa che per il commercio di prodotti editoriali (giornali quotidiani, periodici, libri, cataloghi e pubblicazioni cedute con supporti integrativi o con altri beni) consegnati o spediti entro il 31 dicembre 1997 sono applicabili le precedenti disposizioni.

CAPITOLO VIII

REGIME IVA PER IL SETTORE DELLO SPETTACOLO E DEI GIOCHI

Premessa

L'articolo 7 del decreto legislativo n. 313 del 1997, nel formulare il nuovo testo del quinto comma dell'articolo 74 del D.P.R. n. 633 del 1972, introduce alcune modifiche al regime speciale I.V.A. applicabile alle manifestazioni spettacolistiche caratterizzate, come è noto, dal contemporaneo assoggettamento sia all'imposta sul valore aggiunto che all'imposta sugli spettacoli.

Si precisa, in via preliminare, che le modifiche introdotte nel nuovo testo sono volte principalmente a dare un asetto sistematico alla materia.

La speciale disciplina IVA-spettacolo, pertanto, è rimasta sostanzialmente immutata nella nuova formulazione del quinto comma dell'articolo 74.

Le principali novità contenute nel nuovo testo, in vigore dal 1° gennaio 1998, sono le seguenti:

- esplicita esclusione delle operazioni esenti da IVA, indicate nel numero 6) dell'articolo 10 del D.P.R. n. 633 del 1972, dal campo di applicazione del regime speciale;
- riduzione della percentuale di detrazione forfetaria, applicabile in via generale, a decorrere dal 1° gennaio 1999;
- distinta individuazione delle percentuali di forfettizzazione che si rendono applicabili in relazione alle diverse tipologie di operazioni effettuate

(sponsorizzazioni, diritti di ripresa televisiva e di trasmissione radiofonica, pubblicità e altre operazioni non soggette all'imposta sugli spettacoli;

- espressa menzione delle cessioni o concessioni di diritti di ripresa televisiva e di trasmissione radiofonica tra le operazioni rientranti nel campo applicativo del regime speciale;
- riconoscimento della rilevanza, ai fini della detrazione forfetaria, delle operazioni non soggette ad IVA, ai sensi dell'articolo 7 del D.P.R. n. 633 del 1972;
- comunicazione, anche all'Ufficio accertatore (SIAE), dell'opzione per l'applicazione dell'imposta nei modi ordinari, nonchè della relativa revoca.

Restano invece invariati i criteri generali costitutivi del particolare regime IVA, previsto per le attività spettacolistiche e di trattenimento, di seguito specificati:

- individuazione di un'unica base imponibile, determinata ai sensi dell'articolo 3 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 640, da assumere ai fini del calcolo sia dell'imposta sul valore aggiunto che dell'imposta sugli spettacoli;
- semplificazione della liquidazione IVA mediante la forfettizzazione della detrazione di cui all'articolo 19 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633;
- riscossione dell'IVA con le stesse modalità previste per l'imposta sugli spettacoli;
- esonero dagli adempimenti contabili - compreso l'adempimento della dichiarazione annuale - ad eccezione dell'obbligo di fatturazione nelle fattispecie espressamente individuate;
- obbligo di adozione della contabilità separata, ai sensi dell'articolo 36, quarto comma, del D.P.R. n. 633 del 1972, per le attività diverse da quelle spettacolistiche;
- applicazione per il contenzioso IVA della stessa disciplina stabilita per l'imposta sugli spettacoli.

8.1 - AMBITO OGGETTIVO

La nuova formulazione del quinto comma dell'articolo 74 contiene alcune precisazioni di carattere sistematico in merito all'ambito oggettivo di applicazione della speciale disciplina.

A tale riguardo si precisa che il nuovo testo normativo chiarisce anzitutto che sono escluse dal campo applicativo del regime speciale, in quanto esenti da IVA, le operazioni indicate nel numero 6) dell'articolo 10 del D.P.R. n. 633 del 1972 (concernenti l'esercizio del lotto, delle lotterie nazionali, dei totalizzatori e delle scommesse), indipendentemente dal fatto che siano soggette o meno all'imposta sugli spettacoli.

La norma in esame conferma, invece, l'esclusione dal regime speciale per le operazioni di analoga natura, indicate nel numero 7) del medesimo articolo 10 (concernenti le scommesse per gare, corse, giochi, concorsi e competizioni di ogni genere).

Il nuovo testo recato dall'articolo 7 del decreto legislativo n. 313 del 1997, inoltre, opera una differenziazione sistematica delle operazioni, rientranti nella sfera di applicazione del regime speciale, fornendo una qualificazione in sede normativa delle attività cui si applica lo speciale regime.

In particolare, la disposizione distingue le seguenti categorie di operazioni rientranti nella sfera di applicazione del regime speciale:

- operazioni imponibili ai fini dell'imposta sugli spettacoli, ivi comprese quelle connesse all'attività spettacolistica espressamente menzionate dall'art. 3 del DPR n. 640 del 1972;
- operazioni non soggette all'imposta sugli spettacoli ma assoggettate ad IVA, fra le quali sono comprese espressamente le prestazioni pubblicitarie.

Relativamente al primo tipo di operazioni menzionate si fa presente che le prestazioni di sponsorizzazione e le cessioni o concessioni di diritti di ripresa televisiva e di trasmissione radiofonica vengono dal nuovo testo dell'art. 74 individuate quali attività comunque connesse a quelle di spettacolo.

Per quanto riguarda la seconda categoria di operazioni si chiarisce che non sono soggetti all'imposta sugli spettacoli, ma sono soggetti all'imposta sul valore aggiunto, ai sensi dell'art. 74, quinto comma, i proventi non connessi all'utilizzazione o all'allestimento degli spettacoli, diversi quindi da quelli elencati nell'articolo 3 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 640, comunque percepiti da imprese spettacolistiche (ad esempio bar interno riservato ai soli spettatori della manifestazione spettacolistica).

8.2 - DETRAZIONE FORFETARIA

In relazione alle diverse categorie di operazioni rientranti nella sfera di applicazione del regime speciale, il nuovo testo del quinto comma dell'articolo 74 fissa differenti percentuali di forfettizzazione ai fini della detrazione.

Le disposizioni in materia di detrazione costituiscono pertanto le principali modifiche apportate alla disciplina IVA-spettacolo.

Come anticipato in premessa, e stata disposta la riduzione della percentuale di forfettizzazione, attualmente vigente nella misura di due terzi, che in via generale, per le operazioni imponibili ai fini dell'imposta sugli spettacoli, viene pertanto fissata in misura pari al cinquanta per cento dell'imposta relativa alle operazioni effettuate.

A tale riguardo, occorre precisare che ai sensi dell'articolo 11, comma 6, del decreto legislativo n. 313 del 1997, resta comunque applicabile, in via transitoria e per l'intero anno d'imposta 1998, la percentuale di forfettizzazione, pari ai due terzi dell'imposta dovuta, prevista dalla previgente formulazione del quinto comma dell'articolo 74.

Il nuovo testo della citata disposizione, come già accennato, differenzia tuttavia le percentuali di forfettizzazione che devono essere applicate in relazione a particolari tipologie di operazioni, comunque connesse a quelle di spettacolo e soggette alla relativa imposta,poste in essere dai soggetti destinatari del regime speciale.

In particolare viene previsto che:

- per le prestazioni di sponsorizzazione la detrazione è forfettizzata in misura pari ad un decimo dell'imposta relativa alle operazioni stesse;
- per le cessioni o le concessioni di diritti di ripresa televisiva e di trasmissione radiofonica la detrazione compete in misura pari ad un terzo dell'imposta relativa alle operazioni stesse.

Si precisa in proposito che per le altre operazioni comunque connesse a quelle di spettacolo (articolo 3 del D.P.R. n. 640 del 1972), non riconducibili nelle elencate fattispecie, la detrazione compete, secondo la regola generale sopra esposta, in misura pari al cinquanta per cento dell'imposta relativa alle operazioni effettuate a partire dal 1° gennaio 1999 ed in via transitoria, per l'anno d'imposta 1998, continua ad applicarsi in misura pari ai due terzi.

La percentuale di forfettizzazione pari ad un terzo, prevista per le cessioni o concessioni di diritti di ripresa televisiva e di trasmissione radiofonica, si applica invece con decorrenza 1° gennaio 1998.

Per le operazioni non assoggettate all'imposta sugli spettacoli, effettuate da imprese spettacolistiche, comprese le prestazioni pubblicitarie, si evidenzia che il nuovo testo del quinto comma dell'articolo 74 le disciplina distintamente ed unitariamente, fissando una diversa misura di detrazione rispetto alle operazioni soggette all'imposta sugli spettacoli.

La detrazione forfettizzata, infatti, è stabilita per tutte le anzidette operazioni in misura pari ad un decimo dell'imposta relativa alle operazioni stesse, con decorrenza 1° gennaio 1998.

Da tale data pertanto per tutte le operazioni non soggette all'imposta sugli spettacoli, ma attratte nel regime speciale in argomento, cessa di avere applicazione la detrazione forfettizzata nella misura dei due terzi.

8.2.1 - OPERAZIONI NON SOGGETTE AD IVA

Come già anticipato in premessa, in sede di riformulazione del comma in esame, e stata riconosciuta la detraibilità forfettizzata dell'IVA per le operazioni non soggette a tale imposta, ai sensi dell'articolo 7 del D.P.R. n. 633 del 1972.

Trattandosi di operazioni non soggette ad IVA la detrazione deve essere calcolata con riferimento all'ammontare dell'imposta che sarebbe applicabile sulle analoghe operazioni imponibili nel territorio dello Stato, secondo la disciplina delineata dal quinto comma dell'articolo 74 in esame.

In sostanza si calcola, a tal fine, un'imposta teorica, pari all'imposta che sarebbe applicabile qualora l'operazione fosse posta in essere in Italia, sulla base della documentazione prevista dallo Stato estero per la certificazione dei corrispettivi incassati, o, in mancanza, con dichiarazione sostitutiva di atto notorio ai sensi dell'art. 2 della legge 4 gennaio 1968, n. 15, che il contribuente interessato deve conservare ai fini di eventuali controlli.

Si ritiene opportuno evidenziare che in considerazione delle particolari modalità di liquidazione del tributo, dettate dal regime speciale in esame, le eventuali eccedenze detraibili afferenti tali operazioni, per espressa previsione normativa, non possono comunque dare diritto a rimborsi ma devono essere computate con la successiva liquidazione dell'imposta e opportunamente annotate nel registro degli acquisti di cui all'articolo 25 del D.P.R. n. 633 del 1972.

8.3 - ADEMPIMENTI

Come è noto, ai soggetti destinatari del regime IVA-spettacolo, vengono concesse sostanziali semplificazioni in materia di adempimenti contabili che si concretizzano nell'esonero dagli obblighi:

- di fatturazione, ad eccezione delle operazioni relative a prestazioni di sponsorizzazione, a cessioni o concessioni di diritti di ripresa televisiva e di trasmissione radiofonica ed alle prestazioni pubblicitarie;
- di registrazione dei corrispettivi percepiti;
- di presentazione della dichiarazione annuale IVA.

Resta fermo, per espressa previsione normativa, esclusivamente l'obbligo di istituire il registro di cui all'articolo 25 del D.P.R. n. 633 del 1972 e di provvedere quindi alla registrazione delle fatture d'acquisto e delle bollette doganali d'importazione.

8.4 - OPZIONE PER IL REGIME NORMALE

La disciplina del regime forfettario IVA-spettacolo costituisce il naturale regime IVA per i soggetti che operano nel settore delle attività spettacolistiche, ai quali viene comunque consentito di avvalersi della facoltà di optare per l'applicazione dell'imposta nei modi ordinari, secondo i criteri generali dettati dal D.P.R. n. 633 del 1972.

Sulla base della nuova formulazione del comma in esame e delle nuove disposizioni recate dal regolamento in materia di opzioni in corso di pubblicazione l'opzione sopra indicata deve effettuarsi secondo le seguenti modalità.

Al fine di facilitare il coordinamento degli uffici interessati viene anzitutto prevista la comunicazione dell'opzione all'Ufficio accertatore (SIAE) entro il 31 dicembre dell'anno solare precedente a quello per il quale si intende applicare l'imposta nei modi ordinari.

La comunicazione va effettuata direttamente, ovvero mediante lettera raccomandata, all'ufficio SIAE competente in relazione al domicilio fiscale del contribuente.

Nell'ipotesi di inizio attività la comunicazione dell'opzione all'ufficio accertatore (SIAE) va effettuata in sede di presentazione della dichiarazione prevista dall'articolo 19 del DPR n. 640 del 1972.

Per quanto riguarda, invece, le modalità di comunicazione dell'opzione al competente Ufficio IVA si precisa che ai sensi del citato regolamento, la stessa deve essere comunicata nella prima dichiarazione IVA da presentare successivamente alla scelta operata.

Pertanto nel caso in cui il soggetto, tenuto per le altre attività esercitate oltre quella spettacolistica (tenute con contabilità separata ai sensi dell'articolo 36 quarto comma del DPR n. 633 del 1972), alla presentazione di detta dichiarazione, intenda optare per il regime normale IVA per il settore spettacolo a partire dall'anno d'imposta 1998, lo stesso dovrà comunicare tale opzione in sede di dichiarazione annuale, da presentare per l'anno 1997, entro il termine del 30 giugno 1998, se tenuto alla presentazione della dichiarazione unificata, ovvero entro il 15 marzo 1998 negli altri casi.

Qualora, invece, il soggetto interessato, non effettuando altre attività oltre quelle di spettacolo, sia esonerato in virtù delle disposizioni recate dal quinto comma dell'articolo 74 dalla presentazione della dichiarazione annuale lo stesso deve comunicare l'opzione in argomento, con la prima dichiarazione annuale da presentare successivamente alla scelta operata.

Nel caso di inizio attività se il contribuente non intende adottare il regime speciale naturale, previsto dal quinto comma dell'articolo 74, ma intende optare per il regime normale IVA lo stesso deve comunicare la scelta per l'applicazione dell'imposta nei modi ordinari, diversamente da quanto finora previsto, con la prima dichiarazione IVA da presentare successivamente alla scelta operata, vale a dire con la dichiarazione relativa all'anno di inizio di attività.

Così, ad esempio, se un soggetto inizia l'attività spettacolistica nell'anno d'imposta 1998 e da tale data applica l'imposta secondo i criteri ordinari lo

stesso deve comunicare l'opzione per il regime normale, di fatto esercitata con comportamenti concludenti, in sede di presentazione della dichiarazione annuale relativa al 1998 da presentarsi nel 1999 nei termini sopra indicati.

Si precisa infine che l'articolo 11, comma 7, del decreto legislativo n. 313 del 1997, a seguito del mutamento della disciplina del regime speciale in esame, dà facoltà al contribuente di revocare, in sede di presentazione della dichiarazione IVA relativa all'anno d'imposta 1997, l'opzione precedentemente esercitata per l'applicazione del regime normale IVA - andandosi così a ricollocare nell'ambito del regime speciale naturale di detrazione forfetaria- ancorché non sia trascorso il previgente vincolo triennale di permanenza in tale regime.

Per i soggetti che hanno effettuato l'opzione per l'applicazione dell'imposta nei modi ordinari negli anni 1996 e 1997 ed il previgente vincolo triennale viene pertanto a scadere successivamente al 1° gennaio 1998 si precisa che la scelta operata deve intendersi confermata fino al compimento naturale del triennio, previsto dalla precedente normativa, senza la necessità di ulteriori comunicazioni.

L'opzione, infatti, nella nuova formulazione del comma in esame è valida fino a quando non è revocata e comunque per almeno un quinquennio.

Inoltre, nell'ipotesi in cui il contribuente, che abbia optato per l'adozione del regime ordinario dell'IVA, debba eseguire la rettifica della detrazione relativamente ai beni ammortizzabili acquistati o prodotti, l'opzione rimane vincolante fino al decorso del termine disposto dall'articolo 19-bis2 del D.P.R. n. 633 del 1972, di cinque anni dalla loro entrata in funzione ovvero, per i fabbricati, di dieci anni decorrenti dall'anno d'acquisto o ultimazione.

Quanto alle modalità di revoca, una volta trascorso il vincolo quinquennale, occorre fare riferimento, sulla base di quanto espressamente indicato dalla norma, alle medesime modalità ed agli stessi termini previsti per la comunicazione dell'opzione come sopra illustrati.

8.5 - CONTRIBUENTI DI CUI ALLA LEGGE N. 398 DEL 1991

Analogamente a quanto previsto nella previgente formulazione del comma in esame e tenendo in considerazione le nuove tipologie di operazioni incluse nel regime speciale per il settore dello spettacolo, l'ultimo periodo del nuovo testo del quinto comma dell'articolo 74 dispone che le diverse percentuali di forfettizzazione della detrazione, stabilite per le prestazioni di sponsorizzazione, per le cessioni o concessioni di diritti di ripresa televisiva e di trasmissione radiofonica, per le operazioni non soggette ad imposta sugli spettacoli nonché il relativo obbligo di fatturazione, non trovano applicazione nei confronti di quei contribuenti che hanno esercitato l'opzione per l'adozione del particolare regime previsto dalla legge 16 dicembre 1991, n. 398. Analogo trattamento si rende conseguentemente applicabile anche nei confronti delle associazioni senza fini di lucro e delle associazioni pro-loco, alle quali, ai sensi dell'articolo 9-bis della legge 6 febbraio 1992, n. 66, si applicano, in quanto compatibili, le disposizioni recate dalla citata legge n. 398 del 1991.

CAPITOLO IX

NUOVO REGIME SPECIALE IVA PER LE AGENZIE DI VIAGGIO E TURISMO

Premessa

L'articolo 9 del decreto legislativo in commento contiene una rivisitazione dell'articolo 74-ter del D.P.R. 26 ottobre 1972, n.633 che disciplina il particolare regime fiscale applicabile alle agenzie di viaggio e turismo.

Detto intervento normativo, senza modificare le modalità di applicazione dell'imposta, che consistono tuttora nell'adozione del sistema detrattivo base da base, apporta alcuni chiarimenti in ordine ai punti fondamentali della disciplina, diretti a perseguire i seguenti obiettivi:

a) un più puntuale adeguamento della normativa nazionale alle disposizioni previste dall'articolo 26 della sesta direttiva CEE del 17 maggio 1977, n.77/388, conformemente ai criteri direttivi della norma di delega recata dall'articolo 3, comma 66, della legge 23 dicembre 1996, n.662;
b) una più razionale regolamentazione dell'ambito di applicazione soggettivo ed oggettivo del regime speciale, allo scopo di agevolare l'interpretazione e l'applicazione della relativa disciplina;
c) la soluzione legislativa di alcune questioni controverse quali il concetto di pacchetto turistico e la vendita dello stesso in modo diretto o tramite mandatari;
d) la disciplina delle concrete modalità di determinazione dell'imposta nelle varie fattispecie che si presentano nella prassi del settore economico considerato;

e) la razionalizzazione e la semplificazione del regime documentale delle operazioni poste in essere dagli operatori turistici.

9.1 - AMBITO SOGGETTIVO

Il primo comma del rinnovato articolo 74-ter delimita il campo di applicazione del regime speciale. Sotto il profilo soggettivo le nuove disposizioni si applicano alle agenzie di viaggio e turismo, in possesso dell'autorizzazione di cui all'articolo 9 della legge 17 maggio 1983, n.217, che organizzano e vendono in proprio o tramite mandatari con rappresentanza i pacchetti turistici costituiti da viaggi, vacanze, circuiti tutto compreso e connessi servizi, convegni e simili manifestazioni incluse, che comportano più di una prestazione verso il pagamento di un corrispettivo unitario che costituisce un'unica operazione.

Le stesse disposizioni si rendono applicabili, in linea con il primo paragrafo dell'articolo 26 della sesta direttiva comunitaria e con quanto già disposto dall'articolo 1 del decreto del Ministro delle finanze 16 gennaio 1980, agli organizzatori di giri turistici, intendendosi per tali i soggetti in qualsiasi forma strutturati (associazioni, enti pubblici o privati, ecc.) che pongono in essere e mettono a disposizione dei viaggiatori pacchetti turistici secondo la definizione contenuta nel primo comma del citato articolo 74-ter, anche se realizzati nell'arco della stessa giornata (escursioni, visite alla città e simili), svolgendo quindi attività equiparabili a quelle delle agenzie di viaggio e turismo vere e proprie, ai fini della disciplina tributaria applicabile.

Il particolare regime di determinazione del tributo non si applica, invece, alle agenzie di viaggio che svolgono attività di mera intermediazione nei confronti dei clienti, cioè che agiscono in nome e per conto dei viaggiatori, rendendosi applicabile in tale ipotesi l'ordinario criterio di determinazione dell'imposta fondato sul sistema detrattivo "imposta da imposta".

In tale categoria di operazioni rientrano, a titolo esemplificativo, le prenotazioni di alberghi, le prenotazioni di viaggi, la vendita di biglietti di trasporto, i servizi relativi alla vidimazione dei passaporti e similari.

Analogamente lo stesso regime speciale non si applica ai servizi effettuati direttamente dagli organizzatori avvalendosi delle proprie strutture aziendali (alberghi, ristoranti, mezzi di trasporto, etc), ma solo a quelli resi da terzi.

9.2 - AMBITO OGGETTIVO

Come già osservato nel paragrafo precedente, il primo comma dell'articolo 74-ter, nel testo riformulato dall'articolo 9 del decreto legislativo n.313 del 1997, limita l'operatività delle nuove disposizioni alle attività che si concretizzano in una vera e propria organizzazione di pacchetti turistici individuata, per evitare incertezze nell'applicazione della nuova normativa, con il rinvio all'articolo 2 del decreto legislativo 17 marzo 1995, n.111. Tale norma dispone che "I pacchetti turistici hanno ad oggetto i viaggi, le vacanze ed i circuiti "tutto compreso", risultanti dalla prefissata combinazione di almeno due degli elementi di seguito indicati, venduti od offerti in vendita ad un prezzo forfetario, e di durata superiore alle ventiquattro ore, ovvero estendentisi per un periodo di tempo comprendente almeno una notte:

- a) trasporto;
- b) alloggio;
- c) servizi turistici non accessori al trasporto o all'alloggio di cui all'articolo 7, lettere i) e m) del decreto legislativo n. 111 del 1995 che costituiscono parte significativa del "pacchetto turistico".

Dalla formulazione onnicomprensiva adottata dal legislatore ("pacchetto turistico") e dal chiaro tenore letterale della norma si ricava che il regime speciale non è applicabile alle ipotesi in cui l'attività espletata dall'agenzia si riduca ad una prestazione singola come il semplice trasporto o la fornitura del

solo alloggio o l'esecuzione di un solo servizio turistico senza che ci sia la combinazione di almeno due delle predette prestazioni. Si precisa, quindi, come gia fatto in passato con la circolare ministeriale n. 30 del 24 giugno 1980, che lo speciale regime dell'articolo 74-ter non torna applicabile alle cosiddette "linee turistiche", qualora non siano fornite dall'agenzia al cliente anche altre prestazioni (pasti, alberghi, ecc.) che, beninteso, non siano da ritenere accessorie ai sensi dell'articolo 12 del D.P.R. n.633 del 1972. Tale conclusione trova riscontro nella lettura dell'articolo 26 della menzionata sesta direttiva comunitaria che in più punti fa riferimento alla natura composita del servizio turistico. Ed infatti il primo paragrafo del menzionato articolo 26, usa la locuzione di "cessioni e prestazioni di servizi di altri soggetti passivi" per l'esecuzione del viaggio, il secondo paragrafo dispone che per le prestazioni (operazioni) effettuate dall'agenzia di viaggi e considerata come base imponibile la "differenza tra l'importo totale a carico del viaggiatore, al netto dell'imposta sul valore aggiunto, ed il costo effettivo sostenuto dall'agenzia di viaggi per le cessioni e le prestazioni di servizi di altri soggetti passivi".

Per tali ultimi soggetti, peraltro, il quinto comma dell'articolo 74-ter in commento introduce un autonomo sistema di determinazione del tributo le cui modalità saranno illustrate nel relativo paragrafo.

In forza delle considerazioni sopra esposte e attesa la locuzione "verso il pagamento di un corrispettivo globale" contenute nel primo comma dell'articolo 74-ter, il regime speciale non è applicabile neppure a quelle fattispecie in cui i vari elementi che compongono la prestazione unica siano dedotti in contratto e valutati analiticamente dalle parti contraenti come singoli servizi e non come prestazione unica, ovvero a quelle fattispecie nelle quali il servizio reso abbia una durata inferiore a quella minima prevista dal citato articolo 2 del decreto legislativo n.111 del 1995 e non comprende almeno un pernottamento, a meno che non si tratti di escursioni, visite a città e simili che si esauriscono nell'arco della stessa giornata, che sono assimilate ai pacchetti turistici, come gia

precisato nel precedente paragrafo 2. Resta pertanto inteso che nel caso di organizzazione di un convegno o di un'altra simile manifestazione, ovvero di un soggiorno in albergo ecc., il cui prezzo non risulti incluso nel corrispettivo globale di un pacchetto turistico, si renderanno applicabili due distinti regimi di determinazione del tributo: quello speciale previsto dall'articolo 74-ter per il prezzo del pacchetto turistico ed il regime normale per il prezzo del convegno e dell'altra simile manifestazione, ovvero del soggiorno in albergo ecc..

Si segnala, inoltre, che - come pure rilevato dalla relazione ministeriale che accompagna il provvedimento - la parola "cliente" adottata dal testo previgente dell'articolo 74-ter è stata sostituita con la parola "viaggiatore" in modo da evitare una lettura distorta della disposizione recata dal primo comma dell'articolo in parola nel testo rinnovato, che autorizzi l'estensione del sistema speciale di determinazione del tributo alle agenzie che non esplicano alcuna attività organizzativa, ma si limitano a collocare sul mercato, a vantaggio dei consumatori finali, pacchetti turistici già predisposti da altri operatori.

9.3 - AMBITO TERRITORIALE

La definizione dell'ambito territoriale di applicazione delle disposizioni contenute nell'articolo 74-ter non subisce particolari modificazioni rispetto a quanto stabilito dalla normativa previgente.

In particolare, sulla base dell'applicazione del principio della territorialità comunitaria del servizio turistico, le operazioni delle agenzie di viaggio e turismo possono essere classificate nel modo seguente:

a) operazioni effettuate all'interno del territorio comunitario, le quali sono integralmente imponibili con i criteri di cui all'articolo 74-ter in rassegna;
b) operazioni a favore del viaggiatore per le quali l'agenzia di viaggio fa ricorso ad altri soggetti, eseguite al di fuori del territorio della Comunità europea, non soggette ad imposta a norma dell'articolo 9 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n.633, e per le quali non compete il beneficio di cui al secondo comma del

medesimo articolo 9, consistente nella sospensione dell'imposta per gli acquisti di beni e servizi;

c) prestazioni miste, cioe servizi resi dall'agenzia organizzatrice in parte nel territorio comunitario ed in parte al di fuori dello stesso, nei confronti delle quali la tassazione va limitata soltanto ai servizi forniti dall'agenzia nell'ambito comunitario a diretto vantaggio del viaggiatore, sulla base di criteri di imputazione proporzionale esaminate dettagliatamente nel sesto paragrafo.

Relativamente alle prestazioni di trasporto rientranti nell'esecuzione del viaggio va messo in evidenza che se il viaggiatore usufruisce nell'ambito del territorio della Comunità europea delle sole prestazioni di trasporto, mentre tutte le altre prestazioni (cosiddette a terra) gli vengono rese fuori della Comunità, le prestazioni di trasporto ricevono il trattamento delle altre prestazioni, alle quali accedono e sono pertanto considerate alla stregua di queste ultime non imponibili ai sensi del richiamato articolo 9 del D.P.R. n.633 del 1972..

Al contrario, se fuori del territorio della Comunità europea vengono rese al cliente solo prestazioni di trasporto e nell'ambito della Comunità europea tutte le rimanenti, anche le dette prestazioni di trasporto sono soggette al tributo, al pari di quelle rese nel territorio comunitario in applicazione del principio dell'accessorietà.

9.4 - MOMENTO IMPOSITIVO

Il settimo comma dell'articolo 74-ter in rassegna considera quale momento impositivo delle operazioni, alle quali si applica il particolare sistema di determinazione del tributo, il pagamento integrale del corrispettivo e, comunque, se antecedente, la data di inizio del viaggio o del soggiorno.

Tale disposizione non si discosta da quella prevista dal quarto comma dell'articolo 1 del decreto ministeriale 16 gennaio 1980, in considerazione

della particolarità delle operazioni svolte dalle agenzie di viaggio e della peculiare organizzazione dei servizi ad esse connessi.

E' da ritenere, sulla falsariga della norma regolamentare sopra citata, che il viaggio o il soggiorno si consideri iniziato nel momento in cui viene effettuata la prima prestazione di servizio a diretto vantaggio del viaggiatore (trasporto, alloggio, somministrazione di pasti e bevande, ecc.)

Valgono, a tale riguardo, in presenza del medesimo dettato normativo, le precisazioni gia fornite con la menzionata circolare ministeriale n.30 del 1980. In particolare, attesa la precisa formulazione della norma, l'eventuale pagamento di acconti, effettuati dal cliente, così come l'emissione della fattura da parte dell'agenzia non determina il sorgere dell'obbligazione tributaria, la cui nascita resta esclusivamente subordinata alle suddette circostanze dell'integrale pagamento del corrispettivo e dell'inizio del viaggio. Nel caso di viaggi collettivi sorgono tante obbligazioni tributarie quante sono le controparti, committenti dei servizi forniti dall'agenzia, aventi una propria autonomia contrattuale. Ne discende che, se in ipotesi, su dieci clienti soltanto cinque pagano l'intero corrispettivo, l'obbligazione tributaria si realizza soltanto per tali soggetti, restando "sospesa" per i rimanenti clienti.

Naturalmente, qualora il committente sia unico - come si verifica nel caso di vendite di "viaggi collettivi" da parte di un'agenzia ad un'altra - si versa nella ipotesi di una sola obbligazione tributaria il cui sorgere e determinato dal pagamento dell'intero corrispettivo, da parte dell'agenzia acquirente, o dall'inizio del viaggio.

9.5 - MODALITA' DI DETERMINAZIONE DELL'IMPONIBILE E DELL'IMPOSTA

Le modalità di determinazione dell'imponibile e dell'imposta, relativamente alle operazioni alle quali si applica il particolare regime delle agenzie di viaggio non diverge sostanzialmente da quello della disciplina previgente, fondata, come è noto, sul procedimento detrattivo "base da base".

A tale fine, il secondo comma dell'articolo 74-ter dispone che il corrispettivo dovuto all'agenzia di viaggio e turismo, cioè il prezzo corrisposto dal viaggiatore per l'acquisto del pacchetto turistico, va ridotto dei costi, al lordo della relativa imposta, sostenuti dall'agenzia stessa per l'acquisto di beni e per le prestazioni di servizi effettuate da terzi a diretto vantaggio del viaggiatore (in linea generale il trasporto, l'alloggio, il vitto, ecc.).

Valga il seguente esempio:

- corrispettivo dell'agenzia organizzatrice: L. 3.000.000
- costi dei beni e servizi acquistati dall'agenzia
  a diretto vantaggio del viaggiatore: L. 2.000.000
- base imponibile lorda: L.1.000.000(3.000.000-2.000.000)
- scorporo dell'imposta:L. 1.000.000x16,65%= L.166.500
- imponibile netto: L. 1.000.000-166.500=L.833.500
- imposta dovuta: L. 833.500x20%= L. 166.700

Per i viaggi misti, effettuati cioe in parte nell'ambito del territorio comunitario e in parte al di fuori di esso, la base imponibile è determinata sulla base del rapporto tra i costi sostenuti dall'agenzia per le operazioni effettuate da terzi all'interno della Comunità europea e quelli sostenuti all'interno e all'esterno della Comunità.

La percentuale che ne risulta va applicata all'ammontare del corrispettivo convenuto dall'agenzia per la sua prestazione. Dall'importo così determinato si detrae il costo dei servizi prestati da terzi a diretto vantaggio del viaggiatore nella Comunità europea e la risultante costituisce la base imponibile al lordo dell'imposta.

Valga il seguente esempio:

- corrispettivo pattuito dall'agenzia organizzatrice per prestazioni miste: L.5.000.000
- costi sostenuti dall'agenzia nella Comunità: L.1.500.000
- costi sostenuti dall'agenzia fuori della Comunità: L.2.000.000
- costi complessivi dentro e fuori della Comunità: L.3.500.000

1.500.000
------------------------x 100=43% (rapporto tra costi nella Comunità costi complessivi)
3.500.000

Applicando detta percentuale al corrispettivo pattuito dall'agenzia, si avrà:

5.000.000 x 43% = 2.150.000

Dal suddetto importo (L.2.150.000), che rappresenta la quota parte del corrispettivo dei servizi resi nel territorio della Comunità, dovrà sottrarsi il corrispondente costo dei servizi sostenuto nella Comunità (1.500.000) per cui la base imponibile lorda sarà costituita da L.650.000 (2.150.000 - 1.500.000). Su detta base, dopo aver proceduto allo scorporo dell'imposta in essa incorporata (16,65%), si applicherà l'aliquota ordinaria del 20%.

9.6 - LA DETRAZIONE DELL'IMPOSTA

Il terzo comma dell'articolo 74-ter, in conseguenza del particolare metodo di determinazione dell'imposta per le operazioni di organizzazione di pacchetti turistici da parte delle agenzie di viaggio (sistema detrattivo "base da base") ed in linea con il secondo comma dell'originario articolo 74-ter del

D.P.R. n.633 del 1972, esclude la detrazione nei modi ordinari dell'imposta relativa ai costi sostenuti per le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate a diretto vantaggio dei viaggiatori. Tale esclusione, prevista per le agenzie di viaggio, costituisce una deroga alla detraibilità delle prestazioni in esame (alloggio in alberghi, trasporto di persone, somministrazioni di alimenti e bevande, ecc.) che l'articolo 19-bis1, lettera e) del citato D.P.R. n.633 del 1972 ammette, invece, in caso di acquisti che formino oggetto dell'attività propria dell'impresa.

Ne consegue, cosi come per il passato, che, in applicazione del cennato principio, le agenzie non possono avvalersi del beneficio previsto dall'articolo 9, comma 2, del decreto istitutivo dell'I.V.A., che consente l'acquisto di beni e servizi senza l'applicazione dell'imposta.

Con riferimento alla particolare disciplina di cui all'articolo 74-ter non si applicano i commi 1 e 2 dell'articolo 19, come modificato con effetto dal 1° gennaio 1998, dall'articolo 2 del decreto legislativo n.313 del 1997.

E' da precisare che, qualora l'agenzia svolga anche attività diverse da quelle disciplinate dal primo periodo del primo comma dell'articolo 74-ter riformato (intermediazione o altre), l'imposta assolta per l'acquisizione di beni e servizi occorrenti per lo svolgimento di dette attività può essere detratta ai sensi e nei limiti previsti dall'articolo 19 e seguenti del D.P.R. n.633 del 1972, come sopra modificati con effetto dal 1° gennaio 1998, al pari di quella assolta per tutti gli altri beni e servizi compresi i beni ammortizzabili materiali (mobili e immobili) e immateriali (marchi, insegne, ecc.) e per le spese generali.

Per l'attività di intermediazione concernente i servizi internazionali di cui al numero 7-bis) dell'articolo 9 del D.P.R. n.633 del 1972, l'agenzia puo avvalersi del beneficio previsto dallo stesso articolo 9, secondo comma, al fine dell'acquisizione, senza applicazione dell'imposta, dei beni e servizi occorrenti per lo svolgimento di tale attività.

9.7 - MODALITA' DI DETERMINAZIONE DELL'IMPONIBILE E DELL'IMPOSTA DA PARTE DELLE AGENZIE RIVENDITRICI DI PACCHETTI TURISTICI E DELLE AGENZIE OPERANTI COME MANDATARI SENZA RAPPRESENTANZA

Il quinto comma dell'articolo 74-ter disciplina il particolare sistema di determinazione dell'imposta con riguardo alle prestazioni rese dalle agenzie di viaggio e turismo che cedono, in nome e per conto proprio, pacchetti turistici organizzati da altri soggetti, cioè "commerciano" pacchetti turistici acquistandoli già confezionati e rivendendoli ad un prezzo maggiorato e lucrando la differenza di prezzo, ovvero si avvalgono, per collocare sul mercato i pacchetti medesimi, di mandatari senza rappresentanza, cioè di soggetti che agiscono in nome proprio e per conto dell'agenzia medesima . L'imposta dovuta dalle due categorie di soggetti è computata deducendo dal corrispettivo lordo dovuto dal viaggiatore all'agenzia di viaggio e turismo, la parte del corrispettivo di spettanza dell'operatore turistico che ha organizzato i pacchetti medesimi.

Dal risultato così ottenuto va scorporata l'imposta in esso contenuta e successivamente va applicata sullo stesso imponibile l'aliquota ordinaria.

Con tale calcolo si perviene al risultato di assoggettare al tributo con il sistema detrattivo "base da base", sia la maggiorazione dell'agenzia che commercia in pacchetti turistici, sia la provvigione del mandatario senza rappresentanza, secondo i principi dettati in proposito dall'articolo 13, comma 2, lett.b), del decreto I.V.A..

Ad esempio:

- corrispettivo lordo pagato dal viaggiatore:	L. 4.000.000
- corrispettivo pagato dall'organizzatore	L. 3.700.000
- differenza (margine commerciale e provvigione)	L. 300.000
- scorporo: 300.000x16,65%=	L. 49.950
- L. 300.000-49.950=	L. 250.050
- calcolo dell'imposta dovuta: L. 250.050x20%=	L. 50.010

9.8 - VOLUME D'AFFARI

Il volume d'affari delle agenzie è costituito, ai sensi dell'articolo 20 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n.633:

a) dalle operazioni da esse effettuate nel territorio comunitario;

b) dalle operazioni effettuate fuori del territorio comunitario;

c) dai corrispettivi delle attività diverse da quelle consistenti nell'organizzazione in proprio di pacchetti turistici, ai sensi del primo comma dell'articolo 74-ter, ed in particolare dalle provvigioni relative all'attività di intermediazione con potere di rappresentanza, in relazione alle quali l'ottavo comma dell'articolo 74-ter, come di seguito illustrato dispone che per la determinazione del proprio volume di affari il rappresentante annota nel registro di cui all'articolo 23 del D.P.R. n.633 del 1972, le copie delle fatture riepilogative mensili (autofatture) emesse e inviate dalle agenzie organizzatrici dei pacchetti turistici.

Il rappresentante deve annotare le suindicate fatture con riferimento all'anno di imposta cui le provvigioni si riferiscono, non oltre il termine di presentazione della dichiarazione annuale.

Nel caso di mancato arrivo delle suindicate fatture mensili o anche in attesa del loro arrivo, il rappresentante puo effettuare, di sua iniziativa, l'annotazione delle provvigioni utilizzando i dati e la documentazione contabile e contrattuale in suo possesso.

All'arrivo delle fatture riepilogative mensili delle provvigioni emesse dalle agenzie organizzatrici, il rappresentante deve controllare che le singole annotazioni, già effettuate con le modalità suindicate, coincidano con l'importo complessivo riportato nella fattura e deve effettuare le eventuali annotazioni di integrazione o di rettifica.

Le differenze riscontrate devono essere segnalate alle agenzie organizzatrici, affinchè queste ultime provvedano ad effettuare il conguaglio della citata fatturazione.

9.9 - ADEMPIMENTI CONTABILI

9.9.1 - TERMINE DI REGISTRAZIONE DELLE FATTURE E VARIAZIONI SUCCESSIVE DEL COSTO DEI PACCHETTI TURISTICI

Il quarto comma dell'articolo 74-ter, analogamente a quanto previsto dal testo del primo comma del medesimo articolo , vigente anteriormente al 1° gennaio 1998, dispone che se la differenza tra il corrispettivo dovuto all'agenzia di viaggio e turismo ed i costi sostenuti per le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate da terzi a diretto vantaggio dei viaggiatori, cioe il margine derivante dalle attività di organizzazione del pacchetto turistico, per effetto di variazioni successivamente intervenute nel costo, sulla base delle spese effettive, risulta superiore a quella determinata all'atto della conclusione del contratto, sulla base delle spese presunte, la maggiore imposta e a carico dell'agenzia; se la medesima differenza risulta inferiore, i viaggiatori non hanno diritto al rimborso della minore imposta.

In altri termini, poiché dal momento della fissazione contrattuale del corrispettivo a quello dell'inizio del viaggio intercorre, di regola, un periodo più o meno lungo che può determinare una variazione del corrispettivo convenuto, in dipendenza dell'aumento o della diminuzione del prezzo dei vari servizi componenti il viaggio, (ad esempio, per la variazione del cambio delle valute estere) la disposizione sopra riportata, la cui ragione giustificativa è quella di evitare complicate procedure di rettifica dell'imponibile, stabilisce che, in caso di aumento della differenza tassabile, la maggiore imposta è a carico dell'agenzia che, quindi, non potrà addebitare al viaggiatore la differenza, mentre, in caso di sua diminuzione, il viaggiatore medesimo non ha diritto al rimborso della minore imposta.

In buona sostanza, come nel caso di aumento dell'imposta il maggior onere resta a carico dell'agenzia organizzatrice del viaggio, così nel caso di diminuzione dell'imposta il relativo risparmio non compete al viaggiatore.

L'articolo 74-ter nulla prevede, specificamente, con riguardo al termine di annotazione delle fatture nazionali ed estere relative ai costi sostenuti a diretto vantaggio del viaggiatore.

A stretto rigore, pertanto, anche tali fatture possono essere annotate entro il maggior termine biennale ora stabilito dal primo comma dell'articolo 25 del D.P.R. n.633 del 1972, come modificato, con effetto dal 1° gennaio 1998, dall'articolo 4, primo comma, lett.b), del decreto legislativo n.313 del 1997.

9.9.2 - MODALITA' DI DOCUMENTAZIONE DEI CORRISPETTIVI

La parte maggiormente innovativa della riformulazione del piu volte menzionato articolo 74-ter è costituita dalle nuove modalità di documentazione dei corrispettivi che privilegiano l'adempimento della fatturazione come strumento di documentazione "naturale" del settore economico considerato.

Per quanto concerne le concrete modalità di emissione del documento, occorre distinguere tre tipologie di operazioni - descritte nei sottoparagrafi seguenti - a cui corrispondono specifici obblighi documentali a carico dei soggetti interessati a vario titolo all'operazione in esame.

Tale scelta legislativa, ispirata a principi di semplificazione e riduzione delle incombenze contabili degli operatori e di agevolazione dell'esecuzione dei controlli fiscali, intende dirimere le perplessità sorte nel passato in ordine alle modalità di documentazione dei corrispettivi da parte dei soggetti in questione.

Debbono, pertanto, considerarsi superati, limitatamente all'argomento in trattazione, le istruzioni precedentemente fornite, in particolare, con la circolare n.97/E del 4 aprile 1997.

Occorre subito rilevare che, per motivi di cautela fiscale, contrariamente a quanto disposto dall'articolo 4 del decreto del Ministro delle finanze 16 gennaio 1980, tale tipo di fatturazione è stata configurata come un obbligo da osservare indipendentemente dalla richiesta del cliente.

Va evidenziato, inoltre, che tale documento non deve recare la separata indicazione dell'imposta, deve contenere l'espressa indicazione che trattasi di operazione per la quale l'imposta è stata assolta con le modalità del regime speciale e che la fattura non costituisce titolo per la detrazione dell'imposta. Ciò, ovviamente, sia per le particolari modalità di applicazione del sistema detrattivo sia per il fatto che trattasi, comunque, di prestazioni con imposta indetraibile. Il momento di emissione della fattura coincide con il momento impositivo già commentato nel quinto paragrafo.

Va precisato che deve ritenersi regolare la fattura nella quale il viaggiatore viene domiciliato presso l'intermediario, se la vendita è avvenuta tramite lo stesso, tenuto conto che non sempre infatti l'agenzia organizzatrice è in possesso del domicilio del viaggiatore.

In tal caso, peraltro, nulla vieta all'intermediario di emettere lui stesso la fattura a carico del viaggiatore facendo risultare sulla stessa la sua qualità di intermediario dell'agenzia organizzatrice, in nome e per conto di quest'ultima.

Le modalità di spedizione della fattura, secondo la prassi ministeriale corrente, sono quelle tradizionali o, a scelta del contribuente, quelle basate sulle tecnologie informatiche.

Relativamente al contenuto, la fattura deve indicare distintamente i corrispettivi sia parziali che totali delle prestazioni rese nel territorio della Comunità europea e di quelle rese al di fuori di essa.

9.9.3 - OPERAZIONI ESEGUITE DIRETTAMENTE NEI CONFRONTI DEI VIAGGIATORI O EFFETTUATE TRAMITE INTERMEDIARI CON RAPPRESENTANZA

Le agenzie organizzatrici del viaggio devono emettere la fattura di cui all'articolo 21 del D.P.R. n.633 del 1972, nei confronti del viaggiatore con le modalità ed il contenuto appena illustrati, qualora cedano direttamente i pacchetti turistici da essa organizzati.

Qualora, invece, l'agenzia si avvalga di intermediari con rappresentanza, la fattura può essere emessa entro il mese successivo alla data di effettuazione delle operazioni come sopra definita. Ciò al fine evidente di consentire all'organizzatore, sulla scorta degli elementi forniti dall'intermediario, di emettere la fattura nei confronti del viaggiatore.

Per le provvigioni corrisposte agli intermediari, le agenzie che organizzano il viaggio (soprattutto i tour operator) emettono, per conto degli intermediari che agiscono come mandatari con rappresentanza, una fattura riepilogativa mensile per ciascun intermediario, recante l'ammontare complessivo delle provvigioni corrisposte nel mese, distinguendo, quelle assoggettate ad I.V.A., in quanto afferenti ad intermediazioni relative a prestazioni rese nel territorio della Comunità europea e quelle non imponibili di cui al numero 7-bis) dell'articolo 9 del D.P.R. n.633 del 1972, in quanto concernenti prestazioni rese al di fuori della Comunità. La fattura deve essere emessa entro il mese successivo all'avvenuto pagamento delle provvigioni e registrata, entro lo stesso mese, sia nel registro delle fatture emesse che nel registro degli acquisti tenuti ai fini dell'I.V.A.. Ciò al fine di rendere fiscalmente neutra l'operazione in capo all'agenzia che organizza e cede il pacchetto turistico. Per considerare "emessa" la fattura in base alle vigenti disposizioni I.V.A., la stessa deve essere consegnata o spedita all'intermediario che, a sua volta, deve annotarla nel registro delle fatture emesse, in quanto relativa a corrispettivi dello stesso intermediario, senza contabilizzare, ove dovuta, la relativa imposta, in quanto quest'ultima viene assolta in via ordinaria dall'agenzia che organizza il viaggio con il particolare meccanismo descritto (registrazione della fattura sia in entrata che in uscita).

9.9.4 - OPERAZIONI ESEGUITE DA AGENZIE CHE OPERANO IN QUALITA' DI MANDATARI SENZA RAPPRESENTANZA DI ALTRI OPERATORI TURISTICI ORGANIZZATORI DEL PACCHETTO

Le nuove disposizioni stabiliscono, altresì, la disciplina da osservare per la fatturazione delle prestazioni effettuate:

- dalle agenzie di viaggi che vendono in nome e per conto proprio "pacchetti turistici" organizzati da altri operatori;
- dalle agenzie di viaggi che vendono i propri pacchetti turistici avvalendosi di intermediari che operano come mandatari senza rappresentanza.

Nel primo caso si e in presenza di una normale cessione da parte dell'organizzatore del viaggio nei confronti dell'agenzia di viaggi che, a sua volta, cede in nome e per conto proprio al viaggiatore il pacchetto turistico.

Per la prima cessione, nulla e innovato rispetto al passato, in quanto l'organizzatore del viaggio emette fattura ordinaria nei confronti dell'agenzia al momento del pagamento del corrispettivo da parte del cliente o dell'inizio del viaggio o del soggiorno, avendo cura di assoggettare ad I.V.A. la parte del corrispettivo del viaggio effettuato all'interno della Comunità europea e di indicare la quota di corrispettivo "non imponibile" per la parte eseguita al di fuori del territorio comunitario.

Nel secondo caso, quello di cessione del pacchetto turistico effettuata tramite operatori che agiscono come mandatari senza rappresentanza, nelle fatture emesse sia dall'organizzatore del viaggio a carico dell'agenzia che dell'agenzia a carico del viaggiatore devono essere indicati i corrispettivi previsti dall'articolo 13, 2° comma, lett.b) del D.P.R. n.633 del 1972. Nella particolare ipotesi, sulla fattura dell'organizzatore del viaggio relativa alle prestazioni rese da quest'ultimo al mandatario senza rappresentanza, deve essere indicato il prezzo del pacchetto turistico pagato dal viaggiatore diminuito della provvigione, al lordo dell'imposta, spettante all'agenzia di viaggi, mentre nella fattura dell'agente deve essere indicato l'intero importo corrisposto dal

viaggiatore. Gli eventuali sconti di natura finanziaria, gli arrotondamenti o gli abbuoni concessi dall'agente al viaggiatore, dovranno essere indicati in fattura separatamente dal prezzo del viaggio e non potranno essere scomputati dalla base imponibile, al lordo della relativa imposta, che l'agente e tenuto ad assoggettare ad I.V.A..

Con il particolare sistema di computo sopra esemplificato, che trova riscontro nelle conseguenti modalità di fatturazione che rappresentano l'applicazione nel settore delle agenzie di viaggio dei principi generali di tassazione del rapporto di commissione, si consegue il risultato di assoggettare al tributo con il sistema detrattivo "base da base", nel primo caso, l'utile lordo dell'agenzia rivenditrice dei pacchetti turistici già predisposti, nel secondo caso, la provvigione del mandatario senza rappresentanza.

9.9.5 - OPERAZIONI DELLE AGENZIE CHE OPERANO IN NOME E PER CONTO DEI CLIENTI

Come già precisato, alle operazioni effettuate dalle agenzie di viaggio e turismo che non organizzano i pacchetti turistici per la successiva vendita degli stessi ai viaggiatori, direttamente o tramite mandatari, ma che operano in veste di rappresentanti dei viaggiatori per fornire agli stessi singoli servizi, non e applicabile il regime speciale di determinazione del tributo, ma quello ordinario.

Ne consegue che non saranno applicabili le particolari modalità di fatturazione, introdotte dai commi 7 e 8 dell'articolo 74-ter nella sua nuova formulazione, ma, ricorrendone i presupposti, i sistemi ordinari di certificazione dei corrispettivi di cui al D.P.R. 21 dicembre 1996, n.696, (alternatività tra la ricevuta fiscale, lo scontrino fiscale e la fattura), secondo quanto chiarito da questo Dipartimento con la circolare n.97/E del 4 aprile 1997 ovvero, nelle ipotesi di estrema marginalità economica, l'esonero contemplato per le prestazioni in parola dall'articolo 2, lettera ff), del medesimo decreto.

9.9.6 - ALTRI ADEMPIMENTI CONTABILI

Non essendo mutate le modalità di determinazione dell'imposta ed in assenza nel nuovo articolo 74-ter di specifiche disposizioni a tale riguardo, le modalità di registrazione e di liquidazione dell'imposta sono quelle già indicate nel D.M. 16 gennaio 1980, già illustrate dalla citata circolare ministeriale n.30 del 1980, il cui contenuto si dà qui per integralmente richiamato, fermo restando quanto precisato, con riguardo ai termini di registrazione, nel precedente paragrafo 8.

9.10 - ENTRATA IN VIGORE E NORME TRANSITORIE

Le disposizioni di cui all'articolo 74-ter nella sua nuova formulazione hanno effetto, per espressa previsione dell'articolo 11, comma 8, del decreto legislativo n.313 del 1997, dal 1° gennaio 1998 e da tale data cessano di avere applicazione le norme incompatibili recate dal previgente articolo 74-ter e del relativo decreto ministeriale di attuazione 16 gennaio 1980.

Anche se il menzionato decreto legislativo n.313 del 1997 non contiene norme transitorie concernenti la materia in esame, non sembra che si pongano particolari questioni in occasione del passaggio alla nuova regolamentazione, atteso che è rimasto immutato rispetto alla precedente disciplina il momento di effettuazione delle operazioni con la conseguenza che occorrera fare riferimento a tale momento per la decorrenza delle nuove disposizioni concernenti, in particolare, la diversa delimitazione delle sfera oggettiva del regime speciale, dei particolari criteri di calcolo dell'imponibile e dell'imposta nelle ipotesi di agenzie di viaggio che agiscono in nome e per conto proprio relativamente a pacchetti turistici organizzati da altri soggetti e di prestazioni di mandatari senza rappresentanza, nonchè il nuovo regime di documentazione dei corrispettivi introdotto dai commi 7 ed 8 del nuovo articolo 74-ter.

A titolo esemplificativo si espongono di seguito alcuni casi che potrebbero avere frequente applicazione pratica:

1) emissione di fattura per effetto del pagamento dell'intero corrispettivo avvenuto nel 1997 per un viaggio la cui esecuzione abbia inizio nel 1998: l'operazione è disciplinata dalle norme vigenti anteriormente al 1° gennaio 1998;
2) viaggio iniziato nell'anno 1997 il cui corrispettivo integrale viene pagato interamente nel 1998: si applica la disciplina previgente al 1° gennaio 1998;
3) viaggio iniziato nell'anno 1998 con acconti pagati nel 1997 e saldo pagato nel 1998: si applica la nuova disciplina entrata in vigore il 1° gennaio 1998;
4) viaggio iniziato nel 1997 con pagamento di acconti nel medesimo anno o emissione di fattura parziale e versamento del saldo nel 1998: si applicano le norme previgenti al 1° gennaio 1998.

CAPITOLO X

ALTRI REGIMI SPECIALI RELATIVI A PARTICOLARI SETTORI

Premessa

Il nuovo testo dell'articolo 74, primo comma, lett.d), del D.P.R. n.633 del 1972, come modificato dall'articolo 8, comma 3, del D.lgs. n.313 del 1997, estende l'applicazione dell'imposta con il particolare sistema monofase anche alla vendita al pubblico delle carte telefoniche prepagate per la telefonia mobile, al fine di adeguare la vigente normativa all'attuale evoluzione in atto nel settore delle telecomunicazioni.

L'obbligo di assolvere l'imposta relativa alla fornitura dei servizi di telecomunicazione è a carico del soggetto titolare della concessione o della autorizzazione a fornire tali servizi, previa licenza o autorizzazione di cui all'articolo 4, comma 1, della legge 31 luglio 1997, n.249, da presentare in copia autenticata all'ufficio IVA competente, ai sensi dell'art. 35 del D.P.R. n. 633 del 1972.

10.1 - REGIME IVA RELATIVO AL SETTORE DELLE TELECOMUNICAZIONI

10.1.1 - AMBITO SOGGETTIVO

Soggetto passivo , nel regime monofase, è il titolare della concessione o autorizzazione ad esercitare la fornitura di servizi di telecomunicazione per l'imposta relativa alla vendita di qualsiasi mezzo tecnico per fruire dei servizi di

telecomunicazione, fissa o mobile, e di telematica; il predetto soggetto assolve, altresì, l'imposta relativa ai compensi, comunque denominati, da esso riconosciuti ai soggetti terzi per i servizi relativi alla distribuzione, vendita, abilitazione, riabilitazione e ricarica dei mezzi tecnici di seguito richiamati, nonché per le prestazioni dei gestori di telefoni posti a disposizione del pubblico.

Le prestazioni dei servizi di telecomunicazione rese dal titolare della concessione o autorizzazione a fornire i predetti servizi, o, comunque, dall'esercente i servizi medesimi, che sia domiciliato o residente fuori della Comunità Europea, si considerano rese nel territorio dello Stato allorché i servizi sono ivi utilizzati, come previsto dall'articolo 7, comma quarto, lett.f-bis), del D.P.R. n.633 del 1972,.

I predetti servizi si considerano utilizzati nel territorio dello Stato se in partenza dallo stesso, anche se sottoforma di "chiamata di ritorno" oppure ivi richiesti o pagati, o, nel caso di utilizzo dei servizi tramite schede prepagate o di altri mezzi tecnici preordinati all'utilizzazione del servizio, qualora la loro distribuzione avvenga nel territorio dello Stato, come disposto dal succitato articolo 7, quarto comma, lett.f-bis) del ripetuto decreto n. 633 del 1972.

Gli obblighi di imposta dei predetti soggetti domiciliati o residenti fuori dei territori della Comunità economica europea e che non hanno sul territorio una stabile organizzazione, sono assolti, in mancanza di un rappresentante fiscale nominato, ai sensi dell'articolo 17, secondo comma, del D.P.R. n.633 del 1972, dai soggetti che provvedono alla vendita o distrubuzione nel territorio dello Stato dei mezzi tecnici più volte menzionati.

10.1.2. - AMBITO OGGETTIVO

L'imposta, viene calcolata sia nei confronti dei gestori di telefoni posti a disposizione del pubblico sia per la vendita di qualsiasi mezzo tecnico per fruire dei servizi di telecomunicazione, fissa o mobile, o di telematica, sulla base dei corrispettivi dovuti dall'utente.

Agli effetti delle disposizioni di cui all'articolo 74, primo comma, lett.d), del D.P.R. n. 633 del 1972, si precisa che per vendita di mezzi tecnici per la fruizione dei predetti servizi si intendono le operazioni di vendita, distribuzione, abilitazione, riabilitazione, ricarica e simili aventi ad oggetto gettoni, schede elettroniche o magnetiche, carte di credito o di pagamento ed ogni altro mezzo, sistema o modalità predisposto dalla tecnica per legittimare o consentire l'utilizzazione degli apparati di telecomunicazione fissa o mobile da parte degli utenti.

E' evidente, peraltro, che non rientrano nella nozione di mezzo tecnico, ai fini di cui trattasi, le carte e le schede che per le loro caratteristiche fungono da meri supporti riportanti codici di accesso e destinati a rendere noti i codici stessi agli utenti che abbiano sottoscritto un contratto di abbonamento ai servizi di telecomunicazione con il titolare della concessione o autorizzazione.

10.1.3 - ADEMPIMENTI

Per le vendite dei mezzi tecnici escluse dall'ambito di applicazione della norma in esame, effettuate in locali aperti al pubblico, l'emissione della fattura non e obbligatoria se non e richiesta dal cliente non oltre il momento di effettuazione dell'operazione.

Per i corrispettivi relativi ai servizi resi attraverso posti telefonici pubblici e telefoni a disposizione del pubblico, l'imposta dovuta non deve essere evidenziata nei documenti eventualmente rilasciati agli utenti separatamente dal corrispettivo della prestazione, in considerazione dell'indetraibilità dell'IVA nel sistema monofase basato sull'obbligo di assolvimento del tributo che grava unicamente sul titolare della concessione o soggetto autorizzato.

I corrispettivi dovuti dagli utenti per i servizi di telecomunicazione di cui alla lett.d), primo comma, dell'articolo 74, dovranno essere registrati mensilmente nel registro dei corrispettivi di cui all'articolo 24 del D.P.R. n. 633 del 1972 con riferimento al momento di esigibilità.

La liquidazione ed il versamento dell'imposta dovuta dal titolare della concessione o dal soggetto autorizzato per tutte le operazioni effettuate od attività esercitate, deve essere eseguita con le modalità e nei termini di cui all'articolo 74, quarto comma, del più volte citato D.P.R. n.633 del 1972, che prevede la possibilità di eseguire le liquidazioni periodiche ed i relativi versamenti trimestralmente anziché mensilmente.

10.1.4 - MOMENTO IMPOSITIVO

Come evidenziato nei capitoli precedenti, il momento di effettuazione delle operazioni, cui si ricollega il momento di esigibilità dell'imposta, si individua, ai sensi dell'articolo 6 del D.P.R. n. 633 del 1972, per la distribuzione delle carte, dei buoni di ricarica, dei gettoni, ecc. nonchè per l'attivazione, l'abilitazione, la riabilitazione, la ricarica e simili da chiunque poste in essere, con il pagamento del corrispettivo.

Fanno eccezione i servizi resi attraverso posti telefonici pubblici e telefoni a disposizione del pubblico disciplinati dall'articolo 3 del decreto del

Ministro delle Finanze 13 aprile 1978 per i quali il momento di esigibilità dell'imposta si verifica con la rilevazione del traffico sulla base delle registrazioni meccanizzate appositamente predisposte.

Il titolare della concessione o dell'autorizzazione, con il pagamento dell'imposta sulla base del corrispettivo dovuto dall'utente, assolve altresì l'IVA afferente i compensi comunque denominati riconosciuti dal titolare stesso ai soggetti terzi per i servizi relativi alla gestione dei posti ed apparati pubblici di telecomunicazione e per le operazioni connesse, nonché per quelli relativi alla distribuzione, vendita, abilitazione e riabilitazione dei mezzi tecnici sopra richiamati.

10.2 PRESTAZIONE DI INTERMEDIAZIONE CON RAPPRESENTANZA

L'art. 8, comma 1 del decreto legislativo n. 313 del 1997, ha stabilito la disciplina cui assoggettare, ai fini dell'IVA, i corrispettivi afferenti le prestazioni di intermediazione rese dai soggetti che effettuano le operazioni indicate nell'articolo 74, primo comma, lettere a) b) e c) del D.P.R. n. 633 del 1972.

Trattasi di prestazioni di intermediazione o commercializzazione di soli tabacchi, dei fiammiferi e dei prodotti editoriali (di cui si è già detto nel relativo capitolo), rese nell'ambito del particolare sistema monofase di applicazione del tributo. La nuova previsione normativa stabilisce che le anzidette prestazioni sono escluse, a far data dal 1° gennaio 1998, dal regime monofase ed attratte nel sistema ordinario di applicazione dell'imposta.

° ° °

Gli uffici in indirizzo sono pregati di dare la massima diffusione al contenuto della presente circolare.

Il direttore generale del Dipartimento delle entrate: ROMANO

98A0045

DOMENICO CORTESANI, *direttore*

FRANCESCO NOCITA, *redattore*
ALFONSO ANDRIANI, *vice redattore*

(1651315) Roma - Istituto Poligrafico e Zecca dello Stato - S.